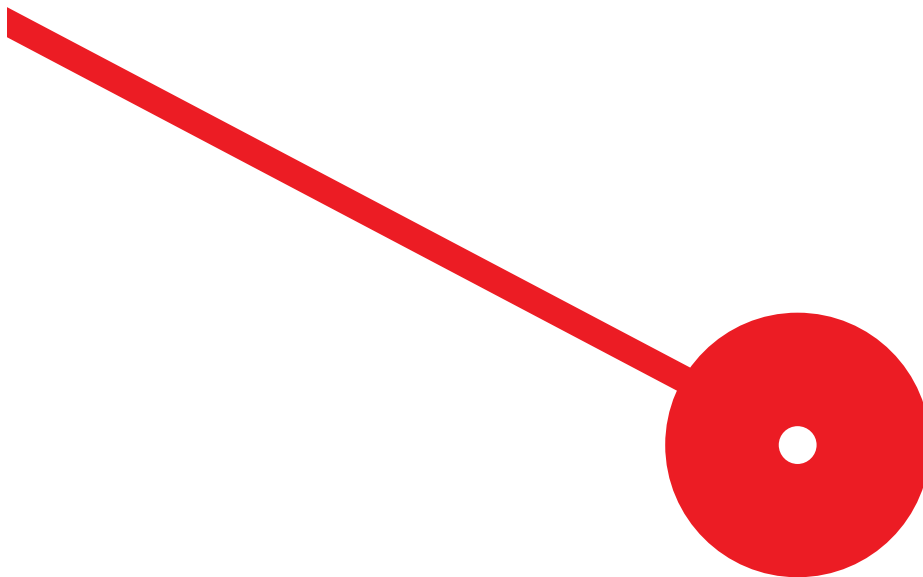


# **O Controlo Interno nas Pequenas e Médias Empresas: Uma Revisão Sistemática da Literatura**

Margarida Viana Fernandes da Silva

10/2021

Margarida Viana Fernandes da Silva. O controlo Interno nas Pequenas e Médias  
Empresas: Uma Revisão Sistemática da Literatura  
10/2021

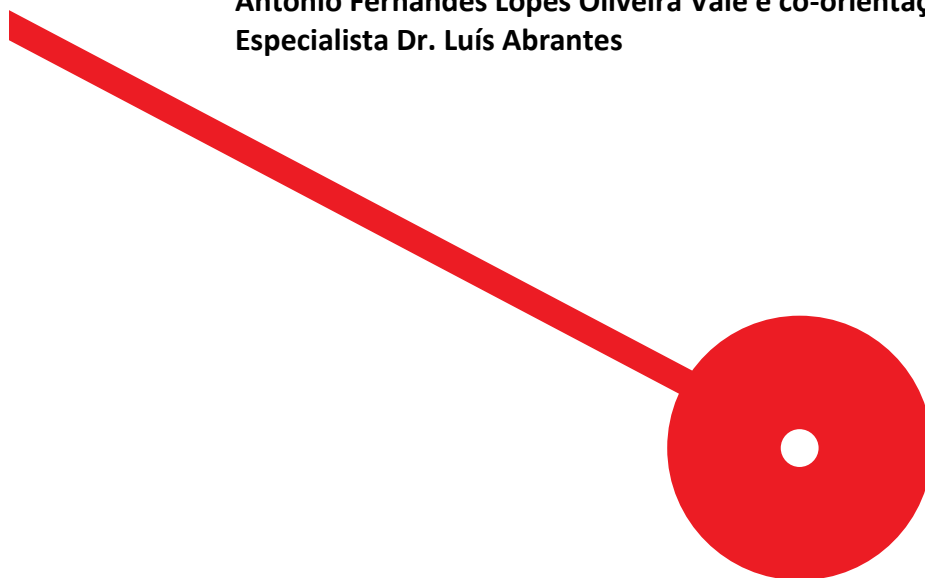




# O Controlo Interno nas Pequenas e Médias Empresas: Uma Revisão Sistemática da Literatura

Margarida Viana Fernandes da Silva

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação do Professor Doutor José António Fernandes Lopes Oliveira Vale e co-orientação do Professor Especialista Dr. Luís Abrantes



## Resumo

O controlo interno tem vindo a evoluir ao longo do tempo e desempenha um papel fundamental na organização da empresa, ajudando a alcançar os objetivos estabelecidos pela gestão. No entanto, o facto de não existir um conceito universal resulta em diferentes interpretações do termo quer na literatura académica como na profissional.

Nesse sentido, a presente dissertação fornece uma visão geral dos principais estudos do controlo interno nas pequenas e médias empresas (PME) através de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL). Foram seguidas as linhas orientadoras do PRISMA, tendo os dados sido recolhidos a partir das bases de dados ISI Web of Knowledge e Scopus. A amostra final foi de 25 artigos, publicados entre 1999 e 2020, tendo sido feita uma análise dos conteúdos dos mesmos. Conclui-se que a investigação nesta área se encontra ainda muito dispersa. No entanto, os temas mais abordados na investigação são o Efeito do Controlo Interno no Desempenho e os Componentes do Controlo Interno. Os resultados deste estudo sugerem que implementar controlos nas PME é mais difícil que nas grandes empresas, derivado da falta de segregação de funções e limitação em termos de recursos. A técnica de recolha mais utilizada foi o questionário e a técnica de análise a regressão linear. Por fim, os principais resultados permitem-nos indicar que as teorias não são muito utilizadas, tanto na literatura genérica como nos artigos que compõem a amostra. Com esta RSL pretende-se fornecer um contributo teórico para a literatura nesta área e um contributo em termos práticos para os gestores das PME, através de uma síntese das principais tendências, tais como a adoção da segregação de funções e o bom relacionamento com o seu auditor interno, passíveis de aplicar noutras organizações. As suas principais limitações estão associadas ao enquadramento teórico, dado que os estudos sobre o Controlo Interno aplicados ao contexto das pequenas e médias empresas são algo escassos, e com o facto das publicações como livros e atas de conferência terem sido excluídos, o que resultou numa amostra significativamente mais reduzida. Quanto às pistas para investigação futura sugere-se que sejam comparadas organizações com e sem controlo interno para que fique evidenciado ainda mais a sua importância para o suporte à gestão e desempenho da organização.

**Palavras-Chave:** Controlo Interno; Pequenas e Médias Empresas; PME; Revisão Sistemática da Literatura.

## **Abstract**

Internal control has been evolving over time and plays a key role in the company's organization, helping to achieve the established objectives. However, the fact that there is no universal concept results in different interpretations of the term in academic and professional literature.

Therefore, this dissertation provides an overview of the main studies of internal control in small and medium-sized enterprises (SME) through a Systematic Literature Review (SLR). PRISMA guidelines were followed, and data were collected from the ISI Web of Knowledge and Scopus databases. The final sample was 25 articles, published between 1999 and 2020, and a content analysis of the articles was performed. We conclude that research in this area is still very dispersed. However, the most covered topics in the research are the Effect of Internal Control on Performance and the Components of Internal Control. The results of this study suggest that implementing controls in SMEs is more difficult than in large companies, due to the lack of segregation of duties and limited resources. The most used collection technique was questionnaires, and the analysis technique was linear regression. Finally, the main results allow us to indicate that the theories are not widely used, both in the generic literature and in the articles that make up the sample. This SLR aims to provide a theoretical contribution to the literature in this area and a contribution in practical terms for SME managers, through a synthesis of the main trends, such as the adoption of the segregation of duties and the good relationship with their internal auditor, likely to be applied in other organizations. Its main limitations are related with the theoretical framework, considering that studies on Internal Control applied to the context of small and medium-sized enterprises are somewhat scarce, and with the fact that publications such as books and conference proceedings were excluded, which resulted in a significantly smaller sample. As for the clues for future research, it is suggested that organizations with and without internal control be compared so that their importance for supporting the organization's management and performance may be further evidenced.

**Keywords:** Internal Control; Small and Medium Enterprises; SMEs; Systematic Literature Review.

## **Agradecimentos**

A vida é feita de desafios e conquistas e esta dissertação representa um pouco dos dois. Termino assim um percurso de cinco anos no ISCAP, desafiante, exigente, mas muito gratificante por todas as memórias e pessoas que guardarei para sempre.

Aos meus orientadores, professores José Vale e Luís Abrantes, um enorme obrigada por terem aceitado acompanhar-me e por me guiarem quando me senti perdida na direção a seguir. Por toda a disponibilidade e compromisso que demonstraram ao longo dos últimos meses, fundamentais para que conseguisse chegar até ao fim.

À minha família: pais, irmão, tios, primos e avó por me incentivaram a prosseguir com os estudos.

Aos amigos que acompanharam de perto esta etapa pelo ânimo e confiança de que seria capaz de chegar até ao fim. Em especial à Rafaela, uma companheira e amiga na licenciatura e não menos importante no meu percurso agora, mesmo não estando no mesmo curso que eu. Obrigada por estares sempre do meu lado e não me deixares desistir!

Por último e não menos importante, quero agradecer ao Adão e à Ana pelo carinho e força que me deram desde o primeiro dia, sempre compreensivos e preocupados com a minha adaptação a uma nova rotina de aulas e entrada no mercado de trabalho. É um prazer aprender e trabalhar convosco todos os dias.

A todos um enorme obrigada!

## **Lista de Abreviaturas**

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

AOS - Accounting, Organizations and Society

CAR - Contemporary Accounting Research

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CSMAR - China Stock Market and Accounting Research

ERP - Enterprise Resource Planning

IFAC - International Federation of Accountants

IIA - The Institute of Internal Auditors

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

JAЕ - Journal of Accounting and Economics

JAR - Journal of Accounting Research

NIS - New Institutional Sociology

PME - Pequenas e Médias Empresas

PRISMA - Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses

RSL - Revisão Sistemática da Literatura

SCI - Sistema de Controlo Interno

SME - Small and medium-sized enterprises

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

SRL - Systematic Literature Review

TAR - The Accounting Review

TI - Tecnologias de Informação

## Índice

Resumo .....	iii
Abstract.....	iv
Agradecimentos .....	v
Lista de Abreviaturas.....	vi
Índice de Figuras .....	ix
INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA .....	14
1.1. Controlo interno - conceito .....	14
1.2. Auditoria Interna.....	19
1.3. Teorias adotadas na literatura .....	22
CAPÍTULO II – METODOLOGIA .....	24
CAPÍTULO III- RESULTADOS .....	27
3.1. Quais os principais temas abordados nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME....	27
3.1.1. Perspetiva longitudinal dos temas.....	31
3.2. Quais os principais contributos dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME.....	35
3.3. Quais as teorias abordadas nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME.....	42
3.4. Quais as principais metodologias abordadas nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME .....	43
3.5. Quais as principais limitações e pistas para investigações futuras dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME .....	45
CAPÍTULO IV – ANÁLISE COMPLEMENTAR DOS DADOS .....	48
4.1. Distribuição dos artigos publicados ao longo do tempo .....	48
4.2. Países e Continentes onde foram realizados os estudos dos artigos .....	49
4.3. Revistas onde foram publicados os artigos da amostra.....	51
4.4. Número de palavras-chave mais recorrente e palavra-chave mais utilizada.....	52
CAPÍTULO V – DISCUSSÃO E CONCLUSÕES.....	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	61
APÊNDICES .....	67
Apêndice 1 – Teorias abordadas nos artigos da amostra .....	67
Apêndice 2 – Temas dos artigos que compõem a amostra .....	68
Apêndice 3 – Categorias e respetivos artigos .....	71
Apêndice 4 – Países e continentes onde foram realizados os estudos da amostra .....	72

## **Índice de tabelas**

Tabela 1 - Principais contributos dos estudos da amostra .....	38
Tabela 2 - Artigos que não apontam limitações/pistas para investigação futura.....	45
Tabela 3 - Número de artigos por país .....	50



## Índice de Figuras

Figura 1 - Limiares da classificação das categorias de empresas .....	10
Figura 2 - Cubo COSO .....	15
Figura 3 - Esquema estrutural baseada em conceitos generalizados de controlo interno das empresas .....	18
Figura 4 - Esquema do PRISMA .....	26
Figura 5 - Número de artigos por categoria.....	32
Figura 6 - Evolução dos temas ao longo do tempo .....	34
Figura 7 - Gráfico de publicações com teorias .....	43
Figura 8 - Metodologias utilizadas na análise dos artigos em estudo .....	44
Figura 9 - Distribuição dos artigos publicados ao longo do tempo.....	48
Figura 10 - Origem geográfica continental dos artigos .....	49
Figura 11 - Revistas onde foram publicados os estudos da amostra .....	51
Figura 12 - Número de palavras-chave utilizadas pelo artigo .....	52
Figura 13 - Palavras-chave mais recorrente .....	53
Figura 14 - Nuvem de palavras .....	54

## INTRODUÇÃO

As pequenas e médias empresas (PME) têm uma função muito importante para o desenvolvimento económico e social, desempenhando um papel significativo no aumento do rendimento nacional, proporcionando receitas fiscais e emprego na generalidade das economias dos países. As empresas são classificadas em diferentes categorias tendo em conta três critérios, previstos no Sistema de Normalização Contabilística (SNC): o número de trabalhadores, o volume de negócios anual e o balanço total anual. O cumprimento do critério dos trabalhadores é obrigatório para que uma empresa seja considerada uma PME. No entanto a própria empresa pode optar por qual dos outros dois critérios querera cumprir, pois não precisa de satisfazer ambos os requisitos e pode exceder um deles, sem impacto para o seu estatuto de PME. Na figura 1 são apresentados os limiares de cada categoria.

**Figura 1 - Limiares da classificação das categorias de empresas**

Categoria da empresa	Efetivos: unidade de trabalho ano	Volume de negócios anual	ou	Balanço total anual
Médias empresas	< 250	≤ 40 milhões de euros	ou	≤ 20 milhões de euros
Pequenas empresas	<50	≤ 8 milhões de euros	ou	≤ 4 milhões de euros
Microempresas	<10	≤ 700.000 euros	ou	≤ 350.000 euros

Fonte: Elaboração Própria

Assim, uma empresa é considerada uma PME quando não ultrapassa os limiares da categoria média empresa, ou seja, quando emprega menos de 250 pessoas, tenha um volume de negócios anual que não exceda os 50 milhões de euros **ou** cujo balanço total anual não exceda os 43 milhões de euros. Contudo, à medida que as empresas crescem os seus problemas internos vão sendo gradualmente expostos e, especialmente durante crises

financeiras, um grande número de PME acabam por ser encerradas (Jiang e Li, 2010). Estes problemas poderão estar ligados a lacunas no controlo interno da empresa.

O **Tribunal de Contas** <sup>1</sup> em Portugal definiu o controlo interno como uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho da entidade em que se insere.

Jokipii (2009) assume que quanto maior é a dimensão de uma organização, mais especializados e sofisticados se tornam os seus processos de controlo. Para além disso, constatou que não tinha sido realizada qualquer investigação específica sobre controlos internos em pequenas organizações (com menos de 50 colaboradores), justificada pelo facto de os controlos em pequenas organizações serem menos formais colocando em causa a eficácia dos mesmos.

O conceito de controlo interno tem vindo a modificar-se ao longo do tempo. Esta evolução é justificada com o desenvolvimento natural das empresas e, nos últimos anos, com a chegada das novas tecnologias, caracteriza-se como um processo dinâmico que cresce com a organização. No entanto, mesmo nos dias de hoje, o controlo interno não é um conceito objetivo.

De acordo com o **American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA), o controlo interno apresenta duas vertentes: a contabilística/administrativa e a operacional. A vertente contabilística visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, enquanto a vertente operacional pretende assegurar que os procedimentos estão em conformidade com os regulamentos e as políticas da gestão.

Henk (2020) corrobora esta visão identificando várias correntes de investigação diferentes na literatura e, desta forma, indica também que não há acordo sobre uma única definição do conceito. Este evolui em diferentes direções em diferentes regiões geográficas. Segundo o autor é assumido um conceito de controlo interno nos Estados Unidos, o qual é diferente para o resto do mundo. O autor define o controlo interno “americano” como um mecanismo para controlar a fiabilidade dos relatórios financeiros,

---

<sup>1</sup> A definição de controlo interno segundo o Tribunal de Contas (1999) foi retirada do Manual de Auditoria e de Procedimentos, Volume I. Documento disponível em [https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual\\_vol1.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf) e consultada a 12/09/2021

justificado com a introdução da Lei Sarbanes-Oxley <sup>2</sup> em 2002. Por outro lado, nos países que não sofreram tantas pressões regulamentares, países europeus e asiáticos, o controlo interno é visto como um sistema que assegura o cumprimento de regras e eficiências nas operações.

Portanto, o sistema de controlo interno deve ajudar a empresa a prosseguir a sua missão, minimizando os riscos associados às rápidas mudanças económicas, políticas e sociais, e os riscos associados à possível falta de fiabilidade dos sistemas operacionais da empresa que são responsáveis pelas estratégias diárias e pela implementação da gestão (Provasi e Riva, 2015).

Apesar de, nos últimos anos, o volume de literatura acerca do tema tenha registado um crescimento, a informação ainda se encontra fragmentada não se encontrando uma revisão sistemática sobre o controlo interno nas PME. Uma tal revisão seria valiosa porque as revisões sistemáticas integram a investigação existente de vários campos e apresentam uma base de conhecimento sintetizada sobre qual a investigação futura pode evoluir (Tranfield et al., 2003).

A presente dissertação tem como objetivo preencher a lacuna citada, ou seja, visa realizar uma análise dos principais estudos sobre o Controlo Interno em PME através de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL), concluindo com pistas para investigações futuras.

De acordo com o objetivo referido anteriormente, foram formuladas as seguintes questões de investigação:

**Q1:** Quais os principais temas abordados nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

**Q2:** Quais os principais contributos dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

**Q3:** Quais as teorias abordadas nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

**Q4:** Quais as principais metodologias abordadas nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

**Q5:** Quais as principais limitações e pistas para investigações futuras dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

---

<sup>2</sup> Lei Sarbanes-Oxley, também conhecida como lei SOX, surgiu em resposta aos escândalos financeiros no início dos anos 2000 tais como Enron e Worldcom. O seu principal objetivo é proteger os investidores de relatórios financeiros fraudulentos das empresas e, por isso, foram reestruturados os regulamentos de valores mobiliários existentes e impostas novas sanções mais severas aos infratores.

A investigação segue as linhas orientadoras do PRISMA (**Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses**) e para isso os artigos foram limitados a duas bases de dados: ISI Web of Knowledge e Scopus. A amostra final resultou num total de 25 artigos científicos, os quais foram analisados ao longo do capítulo III – Resultados.

Esta dissertação pretende contribuir para a Academia através de uma sistematização da literatura relevante na área do controlo interno em pequenas e médias empresas. Pretende, ainda, dar um contributo em termos práticos, o qual passa por desenvolver a consciencialização dos gestores relativamente ao tema em causa.

A dissertação desenvolve-se em 5 capítulos, sendo que no capítulo I é realizada uma breve revisão da literatura e no capítulo seguinte é exposta a metodologia adotada na investigação. No capítulo III são apresentados os principais resultados da RSL, seguindo-se uma análise complementar dos dados através de uma análise bibliométrica no capítulo IV. No último capítulo é apresentada a discussão dos resultados e tecidas algumas considerações finais. Este capítulo termina com as limitações do estudo e propostas para futuras investigações.

## CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

A investigação sobre o controlo interno tem vindo a aumentar e está centrada em muitos aspetos diferentes do tema. Na revisão sistemática de literatura feita por Henk (2020), o autor identifica os diferentes temas abordados na literatura acerca do controlo interno, tais como a conceção e implementação de controlos internos, os condicionantes assim como o efeito que os controlos internos, ou a falta dele, têm nas organizações. No entanto, os escândalos que vão acontecendo um pouco por todo o mundo (por exemplo Enron e Lehman Brothers, nos Estados Unidos, e BES, em Portugal) mostram que a questão do risco e como mitigá-lo através dos esforços do controlo interno está longe de estar resolvida.

### 1.1. Controlo interno - conceito

Um dos problemas para os investigadores e profissionais está relacionado com o facto de a compreensão do termo controlo interno, que é institucionalizado através de requisitos legais como a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002 nos Estados Unidos e a Diretiva de Auditoria de 2015 na União Europeia, ser substancialmente diferente de outras diretrizes e quadros oficiais que definem o controlo interno de uma forma mais holística, como por exemplo o **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission** (COSO<sup>3</sup>).

A inconsistência entre os quadros fornecidos e os requisitos legais das organizações conduz intrinsecamente a várias interpretações do termo tanto na literatura académica como na profissional (Holm e Laursen, 2017). Dessa forma serão apresentados de seguida os conceitos de controlo interno de algumas das instituições da área.

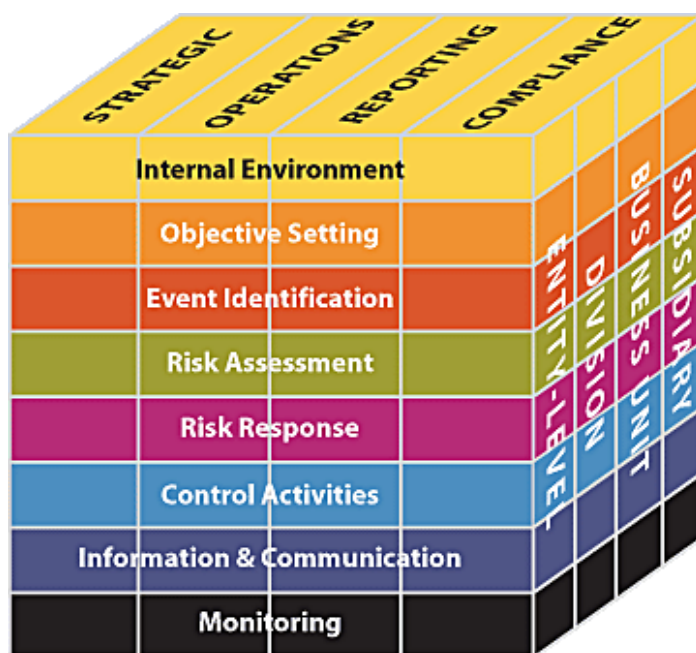
O controlo interno é definido pelo **COSO** como um processo que é implementado por todas as pessoas da organização e concebido para fornecer uma garantia razoável de que a entidade alcançará quatro categorias de objetivos: (1) estratégia, (2) operações eficazes e eficientes, (3) relatórios financeiros fiáveis e (4) o cumprimento das leis e regulamentos

---

<sup>3</sup> O COSO é uma organização privada sem fins lucrativos, criada nos Estados Unidos, em 1985, para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos. O comité tem como missão fornecer liderança de pensamento através do desenvolvimento de quadros abrangentes e orientação na gestão de risco empresarial, controlo interno e dissuasão de fraude concebido para melhorar a governança e o desempenho organizacional e para reduzir a extensão da fraude nas organizações.

aplicáveis (Schneider e Becker, 2011). Estas categorias estão representadas na face superior do Cubo COSO (ver figura 2).

**Figura 2 - Cubo COSO**



Fonte: The 2017 COSO Framework & SOX Compliance <sup>4</sup>

O modelo COSO é composto por oito componentes que se relacionam entre si: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controlo, informação e comunicação, monitorização.

- **Ambiente Interno (*internal environment*):** fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite de risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão (McNally, 2013);
- **Fixação de Objetivos (*objective setting*):** os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração

<sup>4</sup> <https://www.coso.org/pages/ic.aspx>, consultado a 29/11/2021

disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão de organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos (McNally, 2013);

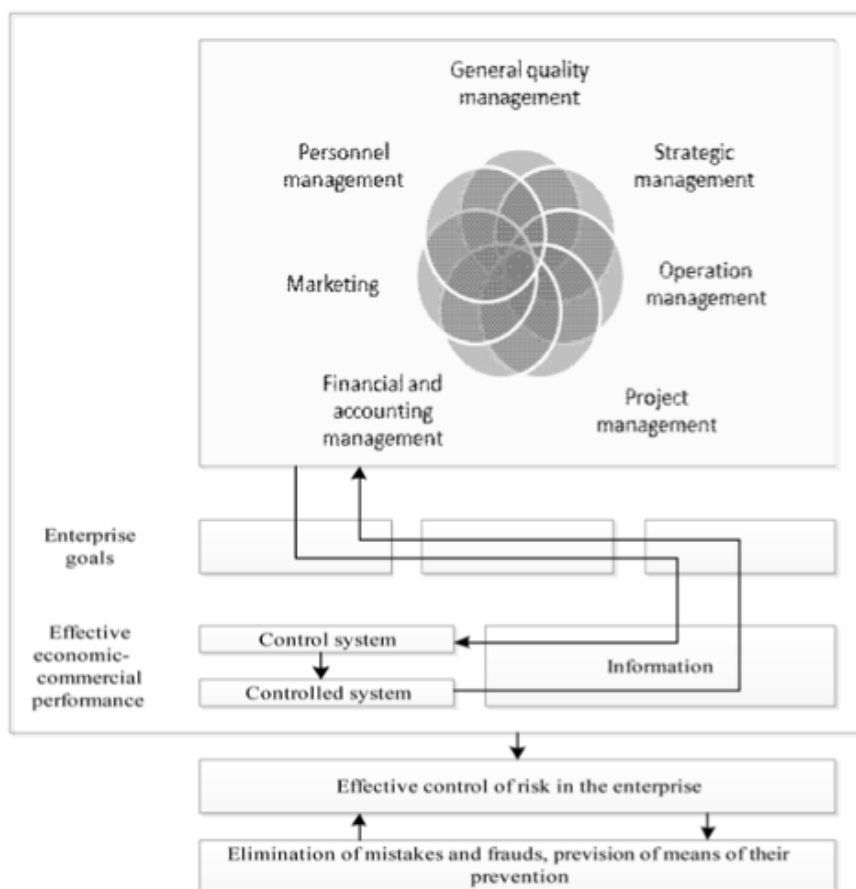
- **Identificação de eventos (*event identification*):** os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimentos de estratégias da administração ou de seus objetivos (McNally, 2013);
- **Avaliação de Riscos (*risk assessment*):** os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais (McNally, 2013);
- **Resposta a Risco (*risk response*):** a administração escolhe as respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco (McNally, 2013);
- **Atividades de controle (*control activities*):** políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia (McNally, 2013);
- **Informação e Comunicação (*information and communication*):** as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram as suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre num sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis de organização (McNally, 2013);
- **Monitorização (*monitoring*):** a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas (McNally, 2013).



Por fim, esta estrutura é adaptável à estrutura de qualquer organização, pois permite considerar controlos internos de uma entidade, divisão, unidade operacional ou a nível funcional (McNally, 2013). Estas características estão representadas na face lateral do cubo COSO.

Segundo a **International Federation of Accountants** (2013) (IFAC), ISA 315, o controlo interno é o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gestores e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controlo” refere-se a qualquer aspeto de um ou mais dos componentes do controlo interno. Por outro lado, segundo a **International Organization of Supreme Audit Institutions** (INTOSAI, 2007), o controlo interno é um processo integrado e estruturado, levado a cabo pela direção e pelos colaboradores da organização, para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que os objetivos das empresas serão alcançados. Lakis e Giriunas (2012) desenvolveram um estudo para analisar o aspeto teórico do conceito de controlo interno, cujo principal objetivo seria compilar um esquema estrutural da sua conceção, o qual poderia ser utilizado em diferentes áreas operacionais da empresa (ver figura 3).

**Figura 3 - Esquema estrutural baseada em conceitos generalizados de controlo interno das empresas**



Fonte: Lakis e Giriunas (2012: 150)

Segundo Mary et al. (2014), a sobrevivência de qualquer entidade empresarial está ligada à qualidade do seu sistema de controlo interno, uma vez que ajuda a cumprir os principais objetivos empresariais de qualquer empresa no momento certo e de forma rentável. Para Olamide e Anastasia (2018), a soma de todas as atividades de controlo interno pode ser categorizada em três tipos de controlo: controlos preventivos, controlos detetivos e controlos corretivos.

→ **Controlos preventivos:** são controlos que são usados para desencorajar erros e irregularidades de acontecer. Também são utilizados para assegurar que os objetivos do departamento estão a ser cumpridos. Exemplos de controlos preventivos: segregação de funções, segurança dos bens.

→ **Controlos detetivos:** são controlos que costumam descobrir erros ou irregularidades após a sua ocorrência. Monitorizam as atividades a fim de identificar os casos em que os procedimentos não foram seguidos. Exemplos de controlos detetivos: atividades de reconciliação financeira, análise de desempenho de orçamentos/previsões.

→ **Controlos corretivos:** são controlos que ajudam a restaurar o sistema de volta ao seu estado normal.

## 1.2. Auditoria Interna

Um conceito que anda a par do controlo interno é a auditoria interna. O papel da Auditoria Interna é fornecer uma garantia independente de que os processos de gestão de risco, *governance* e controlo interno de uma organização estão a operar eficazmente. Assim, relatam à gestão que riscos importantes foram avaliados e sugerem melhorias necessárias. De acordo com **The Institute of Internal Auditors** (IIA), a auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de *governance* (junho 1999). Segundo a **INTOSAI** (1999), a Auditoria Interna é considerada um meio funcional que permite aos responsáveis da organização obter, de fonte interna, a segurança de que os processos, pelos quais são responsáveis funcionem de forma a reduzir ao mínimo, as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiências.

Os primeiros indícios da auditoria, sob a forma de atividades de controlo, foram encontrados nas antigas civilizações da China, Egipto e Grécia (Porter et al., 2005). No entanto, a auditoria tinha pouca aplicação comercial antes da Revolução Industrial limitando-se a uma verificação detalhada das transações, mas o conceito de teste ou amostragem não fazia parte dos procedimentos (Porter et al., 2005). Os conceitos de materialidade e técnicas de amostragem acabam por surgir na auditoria após o crash de Wall Street, em 1929, e a consequente depressão com o crescimento rápido em entidades empresariais (Lee e Azham, 2008). Como salienta Porter et al. (2005), as principais

características da abordagem da auditoria entre os anos 20 a 60 incluíram: (i) confiança no controlo interno da empresa e utilização de técnicas de amostragem; (ii) recolha de provas de auditoria através de uma fonte interna e externa; (iii) ênfase na verdade e equidade das demonstrações financeiras; (iv) passagem gradual para a auditoria da Demonstração dos Resultados; e (v) observação física de provas externas e outras provas fora do “livro de contas”. Entre os anos 60 e 90, o papel dos auditores passava por confirmar a veracidade das demonstrações financeiras e de assegurar que as mesmas eram apresentadas de forma justa, mantendo-se geralmente o mesmo relativamente ao período descrito anteriormente. O último período, abordado por Lee e Azham (2008), vai desde 1990 até ao presente. Segundo o autor, desde o início dos anos 90 que a profissão de auditoria começou a assumir uma responsabilidade acrescida na deteção e denúncia de fraudes e por isso, atualmente, o objetivo principal da auditoria é dar credibilidade à informação financeira e não financeira fornecida pela gerência nos relatórios anuais. No entanto, as empresas de auditoria têm prestado maioritariamente serviços de consultoria às empresas.

A auditoria interna é uma atividade independente concebida para criar valor e melhorar as operações de uma organização. Auxilia a organização na persecução dos seus objetivos, implementando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia da gestão e do controlo de risco. Segundo Petrascu e Tamas (2013), o controlo interno consiste em todas as formas de controlo exercido numa entidade, da qual faz parte a auditoria interna. No que diz respeito a acontecimentos importantes que influenciam a direção da investigação sobre a auditoria interna, Behrend e Eulerich (2019) indicam dois: a criação do Instituto de Auditores Internos em 1941 a aprovação da lei Sarbanes-Oxley (SOX) em 2002. Behrend e Eulerich (2019) tiveram como principal objetivo da sua investigação analisar a evolução da investigação em auditoria interna entre o período de 1926 e 2016, nas principais revistas de investigação no domínio da contabilidade. As revistas utilizadas na recolha dos artigos foram as seguintes: (1) *Accounting, Organizations and Society* (AOS); (2) *Contemporary Accounting Research* (CAR); (3) *Journal of Accounting and Economics* (JAE); (4) *Journal of Accounting Research* (JAR) e (5) *The Accounting Review* (TAR). Os autores identificaram, entre 1960 e 2004, três temas de investigação: (1) emergência de uma profissão soberana de auditoria interna; (2) mudanças regulamentares e (3) novas abordagens à educação em auditoria interna. Durante este período foram publicados em média 1,7 artigos por ano,

com um total de 75 de 170 publicações. Os autores identificaram diversos estudos que faziam referência ao “Regulamento S-X” como um marco regulamentar, uma vez que inicialmente exigia que os auditores externos considerassem a função de auditoria interna dos seus clientes como parte da estrutura do controlo interno. Behrend e Eulerich (2019) consideram o período de 2005 a 2016 como o auge da investigação em auditoria interna nas cinco revistas selecionadas. Neste período houve um total de 56 publicações, sendo alcançada uma média anual de contribuições científicas de 4,7, com um aumento de 3 publicações por ano por comparação com o período anteriormente mencionado. A aprovação da lei Sarbanes-Oxley está na origem deste *boom*, devido às alterações regulamentares implícitas. Por fim, os autores aplicaram a análise de agrupamento baseada na força de ligação de co-citação para elaborarem uma matriz com os documentos mais citados e desta forma identificar os diferentes clusters da amostra. Assim, surgiram oito clusters diferentes: (1) *Corporate Governance*; (2) Independência do Auditor; (3) Núcleo da Auditoria Interna; (4) Profissionalização da Auditoria; (5) Eficácia do Comité de Auditoria; (6) Confiança na Auditoria Interna; (7) Controlo Interno sobre Relatórios Financeiros e (8) Quadro regulamentar. No capítulo V será feita uma comparação entre os temas identificados pela literatura genérica e os temas da amostra desta investigação, focada nas PME, e posterior reflexão sobre as diferenças/semelhanças.

Quanto às maiores referências bibliográficas, surgem em destaque as citações associadas principalmente a assuntos na auditoria externa tais como a constituição do mercado de auditoria, a sua qualidade e preço e da prestação de serviços (por exemplo, Francis e Simon, 1987; Ferguson et al., 2003; Francis, 2006). No que diz respeito à auditoria interna, o artigo mais citado na investigação levada a cabo por Behrend e Eulerich (2019) é o de Raghunandan et al. (2001) que investiga a composição dos comités de auditoria, a sua relação entre eles e a função de auditoria interna. Tal como descrito anteriormente, há curiosidade em verificar se alguns destes autores se debruçam nas investigações em PME.

Um estudo semelhante ao de Behrend e Eulerich (2019) é o de Maijoor (2000). O autor começa por assumir a dificuldade de um estudo acerca do controlo interno pelo facto de serem assumidos diversos conceitos diferentes nas investigações já realizadas. Desta forma, focou-se na literatura profissional de contabilidade e encontrou três áreas de

investigação de controlo interno: (1) controlo interno de uma perspetiva de auditoria externa; (2) controlo interno de uma perspetiva da teoria da organização; e (3) controlo interno a partir de uma perspetiva económica.

Na auditoria externa a investigação centra-se principalmente nos controlos contabilísticos tradicionais e na perspetiva do controlo de gestão situa-se num contexto mais operacional, ao nível dos departamentos e divisões. A investigação sobre o controlo interno na perspetiva económica é dominada pela teoria da agência, centrando-se nos problemas de conflito entre os investidores e os diretores. Como resultado, o foco está na forma como os controlos contabilísticos afetam a fiabilidade dos relatórios financeiros das entidades externas (Maijor, 2000).

Também Henk (2020) realizou uma revisão da literatura de artigos acerca do controlo interno através da perspetiva do trabalho institucional, publicados entre 2000 e 2019. O autor identificou os seguintes temas como principais na investigação: (1) Relação entre controlo interno e gestão de risco empresarial; (2) A influência do controlo interno na qualidade da auditoria; (3) O efeito do controlo interno na qualidade dos relatórios externos; (4) A influência do controlo interno na inovação financeira e noutros contextos e (5) A influência do controlo interno nas relações inter-organizacionais. Segundo Henk (2020), o facto de o controlo interno estar dividido na literatura em diferentes correntes de investigação e de não haver acordo numa única definição do conceito levou a que este evoluísse em diferentes direções em diferentes regiões geográficas.

### **1.3. Teorias adotadas na literatura**

No que respeita à adoção de quadros teóricos, esta tem sido relativamente baixa nos estudos sobre o controlo interno (Henk, 2020). No entanto, de acordo com os resultados de revisões de literatura anteriores, como por exemplo Niamh e Solomon (2008), a lente de análise mais popular é a Teoria da Agência (Henk, 2020). Um estudo também interessante quanto a teorias utilizadas é o de Muhunyo e Jagongo (2018), que desenvolveram uma investigação que tinha como principal objetivo estabelecer o efeito dos sistemas de controlo interno no desempenho financeiro em instituições públicas de ensino superior em Nairobi, Quênia. Para isso basearam a sua investigação em quatro teorias: teoria da agência, teoria da administração, teoria da contabilidade positiva e a teoria da atribuição. A teoria da agência defende o individualismo das pessoas, movidas pelos seus interesses pessoais, e por isso enaltece a importância dos contratos a fim de

harmonizar os interesses do agente e do comitente. Por outro lado, a teoria da administração reconhece a autonomia aos colaboradores e executivos de forma que os retornos dos acionistas sejam maximizados. A teoria da contabilidade positiva é baseada em observações, que podem ser empiricamente testadas e melhoradas através de outras observações. Este tipo de teorias são normativas e assentam nas crenças do investigador. Tal como a teoria anterior, a teoria da atribuição é uma teoria de psicologia social. No entanto, esta explora a forma como as pessoas interpretam os eventos e comportamentos e como atribuem as causas aos eventos e comportamentos.

Anos antes, Jokipii (2009) utilizou a teoria da contingência como base para o seu estudo nos determinantes e consequências do controlo interno nas empresas. Esta teoria assenta em quatro características: estratégia, dimensão, estrutura organizacional e incerteza ambiental. O autor analisou a influência que cada uma das características exercia nas outras. A **estratégia empresarial** deve ser uma das principais características na conceção do sistema de controlo contabilístico e a que escolhem define a forma como os controlos internos são utilizados (Otley, 1980). Por exemplo, Simons (1990) encontrou provas de que as empresas empregam sistemas de controlo contabilístico de formas diferentes se utilizarem estratégias diferentes.

Quanto à **dimensão da organização** esta pode afetar o método de conceção e utilização dos sistemas de gestão. Ou seja, o crescimento organizacional aumenta os problemas de comunicação e controlo e por isso, quanto maior é a dimensão de uma organização, mais especializados e sofisticados se tornam os seus processos de controlo (Jokipii, 2009).

No que toca à **estrutura**, Otley (1980) sugeriu que diferentes formas de estrutura organizacional, dependentes da dimensão da empresa, exigem o fornecimento de diferentes tipos de informação contabilística que permitem à organização operar eficazmente. Por exemplo, uma estrutura mecanicista (mais centralizada e formalizada que uma estrutura orgânica) pode facilitar o controlo interno aumentando a previsibilidade do comportamento no trabalho. No entanto, as organizações com um elevado grau de diferenciação podem ter problema com a componente de informação e comunicação porque a informação tem de fluir através de diferentes níveis de organização (Gosselin, 1997).

No que diz respeito à incerteza ambiental, Jokipii (2009) argumenta que quanto mais hostil e turbulento for o ambiente externo, maior é a dependência de controlos formais e a ênfase nos orçamentos tradicionais e dessa forma o controlo interno torna-se mais importante quando a incerteza é maior.

## CAPÍTULO II – METODOLOGIA

Nesta dissertação é realizada uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL) aplicada a Pequenas e Médias Empresas, complementada por uma análise bibliométrica, considerando que os métodos utilizados nas revisões tradicionais falham em identificar de forma clara o que se sabe ou não acerca de um determinado tema. Uma revisão sistemática aborda uma questão específica, utiliza métodos explícitos e transparentes, de modo a realizar uma investigação bibliográfica completa e uma avaliação crítica e individual dos estudos (Briner e Denyer, 2012). Através de uma RSL é possível retirar conclusões sobre o estado atual do conhecimento sobre uma determinada questão ou tema. No entanto, os revisores seguem uma conceção apropriada, mas não padronizada ou rígida, e apenas comunicam o que fizeram, relatando com a maior precisão possível o que se sabe e não se sabe sobre as questões abordadas na revisão.

Esta abordagem aparentemente simples, direta e até comum é amplamente utilizada em muitos campos como medicina, cuidados de saúde, política social e educação, mas raramente é utilizada em estudos de gestão e organização (Briner e Denyer, 2012).

O PRISMA, proposto por Liberati, Altman, Tetzlaff, Mulrow, Gotzsche, Ioannidis, Clarke, Devereaux, Kleijnen e Moher (2009) foi a metodologia seguida para a obtenção da amostra desta investigação. O PRISMA é um conjunto de linhas orientadoras de elaboração de relatórios que tem evoluído ao longo dos anos. O objetivo geral do PRISMA é ajudar a garantir a clareza e transparência da comunicação de revisões sistemáticas e baseia-se em quatro etapas: identificação (a), seleção (b), elegibilidade (c), e artigos incluídos (d) (ver figura 4).

(a) **Identificação:** Em primeiro lugar, foram escolhidas as bases de dados onde seriam recolhidos os artigos para compor a RSL. Tendo como critério a predominância de publicações com alto reconhecimento científico, as bases de dados selecionadas foram a ISI Web of Knowledge e a Scopus. Os dados foram recolhidos no dia 1 de Março de 2021, tendo sido utilizado o mesmo protocolo nas duas bases de dados, isto é, foi feita uma pesquisa com as seguintes palavras-chave: “internal\* control\*” e “SME” ou “Small and Medium”, para especificar o tema. Optou-se também por não efetuar qualquer tipo de restrição temporal. Como o sistema de controlo interno é

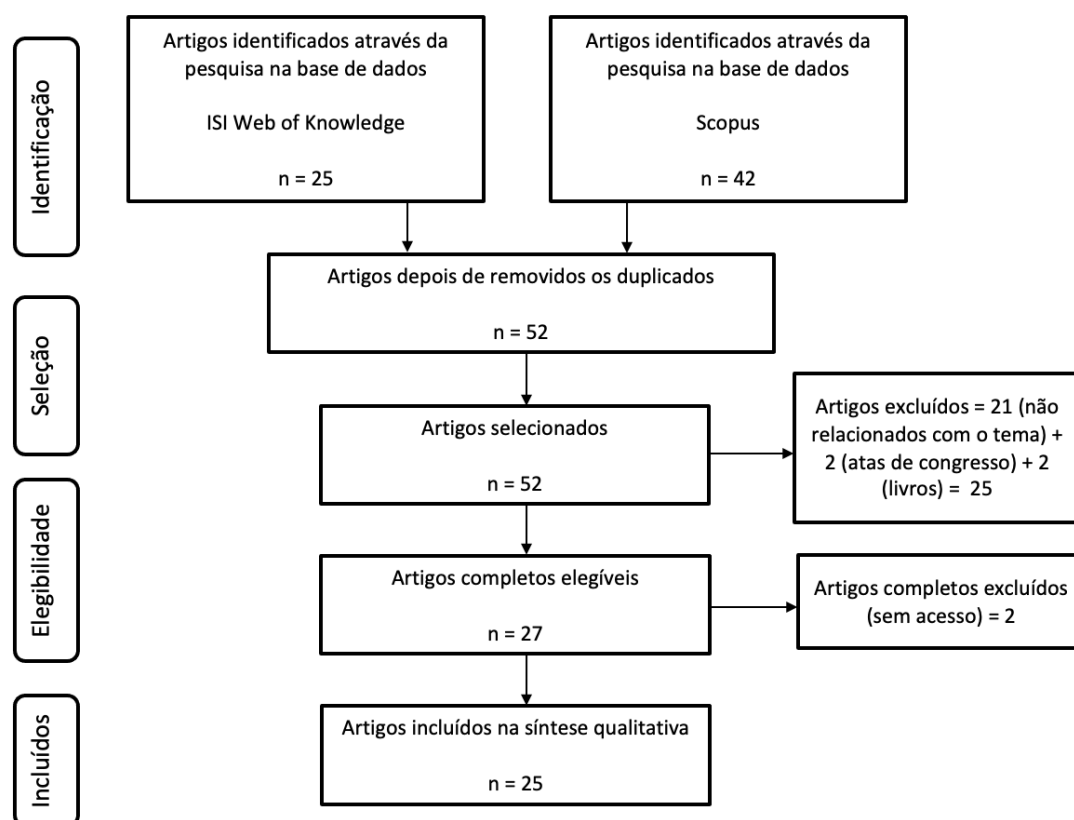


algo mais complexo e orientado para empresas de maior dimensão e sendo esta investigação sobre PME, optou-se por excluir os SCI da amostra e por isso não foi considerado uma palavra-chave na pesquisa. Na base de dados ISI Web of Knowledge obteve-se 25 resultados enquanto na Scopus 42. A primeira etapa do PRISMA, a de identificação das publicações, foi concluída com 67 resultados. Antes de passar à segunda etapa, foram removidos os artigos em duplicado (15 artigos);

- (b) Terminado este processo, entrou-se na fase de **seleção** em que se fez uma leitura dos títulos, resumos e palavras-chave dos restantes 52 artigos científicos. Optou-se por seleccionar apenas artigos científicos, excluindo-se as publicações em livros e atas de congresso. Desta forma foram excluídos 25 artigos, 20 que não estavam relacionados com o tema, 3 por serem atas de congresso e 2 por serem artigos de livros;
- (c) Assim, restaram 27 artigos **elegíveis** para a análise;
- (d) A amostra final é constituída por apenas 25 artigos, devido a dificuldades de acesso a dois artigos elegíveis na terceira etapa.

As informações que surgem nos próximos capítulos foram recolhidas durante a leitura dos artigos e colocadas numa base de dados em Excel criada para o efeito desta investigação, onde foram reunidas as informações mais relevantes de cada um dos artigos.

**Figura 4 - Esquema do PRISMA**



Fonte: Liberati et al. (2009)

## CAPÍTULO III- RESULTADOS

Neste capítulo indicam-se os principais temas abordados nos artigos que compõem a amostra (ver apêndice 2) e como estes evoluíram ao longo do tempo. De seguida, apresentam-se as teorias mencionadas nos estudos da amostra e os seus principais contributos (ver tabela 1). Por fim são apresentadas as principais metodologias na recolha e análise dos dados e limitações dos resultados identificadas pelos autores.

Considerando as questões de investigação 1 e 2 (quais os principais temas abordados nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME e quais os principais contributos dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME), os temas de conteúdo similar foram agrupados por categorias (ver apêndice 3), destacados ao longo do capítulo para melhor identificação.

### **3.1. Quais os principais temas abordados nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME**

O Controlo Interno é considerado um aspeto fundamental para o sucesso de uma empresa. Desta forma uma das categorias que surgiu naturalmente ao longo dos artigos analisados foi o **Efeito do Controlo Interno no Desempenho** (ver Tang e Wang, 2014; Bure e Tengeh, 2019; Khikmah et al., 2019; Pavón Sierra et al., 2019; Adegboyegun et al., 2020). Pavón et al. (2019) utilizaram uma PME de Guayaquil como estudo de caso para demonstrar como o controlo interno, em específico do inventário, pode tornar-se um recurso competitivo para a organização. Por outro lado, Tang e Wang (2014) estudaram a eficácia do sistema de controlo interno em empresas cotadas em bolsa na GEM (Growth Enterprise Market), na China. Para isso utilizaram o método de avaliação da incidência cinzenta que permite relacionar a eficácia dos fatores com a eficácia do controlo interno e desta forma identificar e melhorar alguns dos fatores-chave do CI. Adegboyegun et al. (2020) analisaram de que forma os componentes do controlo interno têm impacto no desempenho operacional das PME na Nigéria. Por sua vez, Bure e Tengeh (2019) estudaram os diferentes tipos de controlo interno e investigaram o seu grau de implementação nas PME do distrito de Harare, no Zimbabué, e como estes são importantes na sustentabilidade das organizações. Por fim, a investigação de Khikmah et al. (2019) teve como objetivo analisar a eficácia e a importância do controlo das PME num distrito da Indonésia.

Na segunda categoria, designada de **Componentes do Controlo Interno**, foram incluídos os artigos que se focam num ou vários dos componentes do controlo interno, sendo eles os seguintes: ambiente de controlo, atividades de controlo, avaliação de riscos, informação e comunicação e supervisão e monitorização (ver Lin et al., 2011; Saliterer e Korac, 2013; Oseifuah, 2015; Rahman et al., 2017). Lin et al. (2011) avaliaram o estatuto geral das TI nas PME de Taiwan e examinaram se os componentes para alcançar uma governação eficaz estavam em vigor. Oseifuah (2015) investigou como os 5 componentes do controlo interno contribuem para a eficácia dos controlos internos, no contexto da medicina. Por outro lado, Saliterer e Korac (2013) para além de utilizarem alguns dos componentes do controlo interno na utilização da informação sobre o desempenho, adicionaram outros fatores à literatura existente tais como fatores ambientais. Rahman et al. (2017) analisaram de que forma as atividades de controlo, um dos componentes do controlo interno na lógica do COSO, se relacionam com a gestão de risco em 3 PME da indústria alimentar e de bebidas.

Posteriormente notou-se que alguns dos artigos analisavam os principais problemas e apresentavam algumas medidas que deveriam ser implementadas nas organizações, como forma de melhorar a eficácia do controlo interno. Esta categoria de temas foi designada **Práticas de Melhoria** (ver Laitinen e Chong, 1999; Li et al., 2013; Bilgi et al., 2017). Bilgi et al. (2017) desenvolveram uma investigação em pequenas empresas familiares (em média com 20 colaboradores) na Turquia, zona europeia, acerca dos sistemas de controlo interno das mesmas e compilou as principais características das organizações daquela zona numa análise SWOT (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças). A investigação de Laitinen e Chong (1999) teve como foco a identificação de variáveis consideradas relevantes na previsão do fracasso das empresas, construindo assim um modelo de previsão de crises em PME. Os autores realizaram o estudo em dois países com ambientes culturais diferentes: Reino Unido e Finlândia. Um estudo com algumas semelhanças ao descrito é o de Li et al. (2013), em que os autores realizaram um estudo de caso nas PME de uma província da China com o objetivo de identificar problemas e soluções de avaliação do controlo interno.

A quarta categoria surge relacionada com as políticas governamentais e por isso foi denominada de **Influência das políticas governamentais no CI** (ver Othman et al., 2017; Tri et al., 2020). As duas investigações relacionam a perceção das organizações

com as políticas governamentais como fator influenciador nos seus controlos internos. Othman et al. (2017) debruçaram-se sobre o conhecimento e sensibilidade da indústria relativamente às políticas governamentais enquanto Tri et al. (2020) se focaram nas políticas de sanções legais. Para além disso, Tri et al. (2020) expõem a importância dos componentes do controlo interno para a sua eficácia, relacionando com a categoria de Componentes de Controlo Interno.

Os próximos artigos estão relacionados com a Auditoria, mas tendo em conta que focam temas diferentes optou-se por alocá-los a diferentes categorias: **Auditoria Interna e a qualidade dos SCI** (ver Shaiti e Al-Matari, 2020) e **Influência do Auditor externo na melhoria do CI** (ver Iskandar e Sanusi, 2011; Aschauer et al., 2015). Shaiti e Al-Matari (2020) estudaram a relação entre a função de auditoria interna, mais concretamente as características de independência e competência, e a qualidade dos sistemas de controlo interno. Quanto à auditoria externa, os autores analisaram a relação do auditor externo com a organização. Aschauer et al. (2015) investigaram de que forma a confiança e a identificação do auditor com a gestão do cliente influencia a sua decisão de se envolver com a empresa e apoiar o seu desenvolvimento, com vista a ter um impacto qualitativo na mesma. O impacto qualitativo traduz-se por exemplo em níveis de conhecimentos transferidos e melhoria do sistema de controlo interno. Por sua vez, Iskandar e Sanusi (2011) avaliaram se a autoeficácia do auditor se pode considerar como um elemento diferenciador na resolução de tarefas complexas e na tomada de decisões.

No seguimento deste tema surge a **Fraude** e em que medida o controlo interno pode ser utilizado como elemento de prevenção da mesma (ver Setyaningsih e Nengzih, 2020; Zeng et al., 2020). Zeng et al. (2020) abordaram a capacidade de supervisão do diretor de auditoria interna como elemento de melhoria da função do departamento de auditoria interna para prevenir a fraude empresarial. No que respeita ao estudo de Setyaningsih e Nengzih (2020), os autores investigaram até que ponto o controlo interno, a cultura organizacional e qualidade do sistema de informação contabilística ajudam as PME a prevenir a fraude.

Em termos de **Práticas Contabilísticas**, apenas foi identificado um artigo que as aborda sendo essa a designação da categoria seguinte (ver Sibanda e Manda, 2016). Os autores apuraram as práticas contabilísticas que contribuem para o insucesso das PME, alargando

a literatura existente, focando-se na falta de adesão à implementação de práticas contabilísticas mínimas, tais como riscos ou sintomas reais. Sibanda e Manda (2016) salientam que as pequenas e médias empresas com controlos internos deficientes e controlo de inventário inadequado, encorajam o roubo de funcionários e é umas das causas que levam ao insucesso das organizações. Assim, relacionam a manutenção eficiente dos registos contabilísticos com um sistema de controlo interno forte.

Para além dos temas já referidos, alguns artigos abordam a questão de **Modelos de Gestão** (ver Borrajo et al., 2008; Arce Brenes et al., 2017; Makarova, 2017). Baseado na norma INTE 01-01-09:2013, Arce Brenes et al. (2017) desenvolveram um sistema integrado de gestão<sup>5</sup> para micro, pequenas e médias empresas com o objetivo de melhorar as práticas organizacionais das empresas através da normalização e unificação dos processos, por forma a facilitar a sua documentação e o estabelecimento de controlos internos. Por outro lado, Borrajo et al. (2008) apresentaram um modelo que facilita o processo de auditoria interna, identificando as atividades que podem ser melhoradas e de que forma. Este modelo foi testado em 22 PME do setor têxtil no noroeste de Espanha. Makarova (2017) desenvolveu um modelo de gestão baseado no risco que foi testado em empresas russas dos setores energéticos e metalúrgico.

Outra categoria identificada foi a **Motivação dos Colaboradores** (ver Li et al., 2011). Li et al. (2011) sugere que os gestores das PME motivem os colaboradores e diferentes unidades empresariais, transmitindo conhecimentos através de vários canais dentro da própria organização. Os autores defendem que, por vezes, tende-se a prestar mais atenção à aquisição do conhecimento vindo do exterior e não se tira partido da dimensão relativamente pequena destas organizações por forma a criar relações mais estreitas entre todos.

Por último, surge a categoria **Papel da Governação no Controlo Interno** (ver Wang et al., 2019). No artigo de Wang et al. (2019) é analisado o papel da governação do controlo interno no crescimento sustentável das organizações na economia emergente da China, principalmente o efeito moderador de múltiplos grandes acionistas.

---

<sup>5</sup> Sistema integrado de gestão – é o conjunto de processos interligados que partilham os mesmos recursos (humanos, materiais, infraestrutura, informação e recursos financeiros) para alcançar objetivos relacionados com a satisfação de uma grande variedade de partes interessadas (Carmona e Rivas, 2010)

Como resultado da análise anterior, os temas abordados nos artigos da amostra foram agrupados pelas seguintes categorias: **(1) Efeito do Controle Interno no Desempenho; (2) Componentes do Controle Interno; (3) Práticas de Melhoria; (4) Influência das políticas governamentais no CI; (5) Auditoria Interna e a qualidade dos SCI; (6) Influência do Auditor Externo na melhoria do CI; (7) Fraude; (8) Práticas Contabilísticas; (9) Modelos de Gestão (com aplicação prática em empresas); (10) Motivação dos Colaboradores; (11) Papel da Governança no Controle Interno.**

De seguida é apresentada a perspectiva longitudinal da evolução dos temas relativos aos artigos que compõem a amostra.

### **3.1.1. Perspetiva longitudinal dos temas**

Os artigos que compõem a amostra foram publicados entre 1999 e 2020. De forma a proceder a uma análise mais detalhada sobre a evolução dos temas ao longo do tempo, dividiu-se os anos por três períodos: **Primeiro período – 1999 a 2010; Segundo período – 2011 a 2015** e o **Terceiro período – 2016 a 2020.**

O primeiro período (1999 a 2010) é o mais longo (12 anos) dos três períodos identificados, no entanto é o período em que menos artigos (2 artigos) foram publicados. Um artigo faz parte da categoria **Práticas de Melhoria** e o outro é sobre **Modelos de Gestão.**

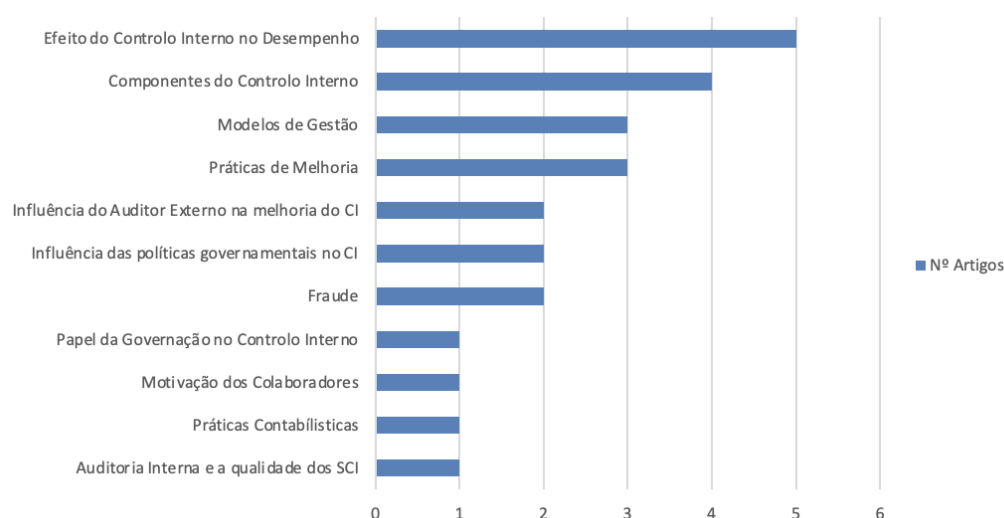
No segundo período (2011 a 2015) foram publicados 8 artigos. Três artigos dizem respeito aos **Componentes do Controle Interno** e a segunda categoria mais mencionadas neste período é **Influência do Auditor Externo na melhoria do CI**, com dois artigos. Por fim surgem as categorias do **Efeito do Controle Interno no Desempenho, Motivação dos Colaboradores** e **Práticas de Melhoria**, representadas com um artigo cada uma.

No terceiro e último período (2016 a 2020) foram publicados 15 artigos. Os temas mais mencionados neste período relacionam-se com o **Efeito do Controle Interno no Desempenho** (4 artigos). Seguem-se os artigos relacionados com os **Modelos de Gestão** (2 artigos), **Fraude** (2 artigos) e **Influência das políticas governamentais no CI** (2 artigos). Por último foi publicado um artigo por cada uma das seguintes categorias:

### **Práticas de Melhoria, Papel da Governação no Controlo Interno, Práticas Contabilísticas, Componentes do Controlo Interno e Auditoria Interna e a qualidade dos SCI.**

Conforme é possível analisar através da Figura 6, o único tema transversal aos três períodos de tempo identificados é o inserido na categoria sobre **Práticas de Melhoria**. Isto é, os temas relacionados com esta categoria tiveram destaque ao longo dos 22 anos em que foram publicados os artigos da amostra. O **Efeito do Controlo Interno no Desempenho** apresenta o maior número de artigos publicados ao longo do tempo (5 artigos – corresponde a 20% da amostra - ver figura 5), quase na totalidade no último período da amostra, entre 2016 e 2020. Apesar de ser o tema mais recorrente ao longo de todo o período de amostra, também é o mais representado no período mais recente. Por outro lado, existem 4 artigos sobre os **Componentes do Controlo Interno** embora mais distribuídos que a categoria predominante.

**Figura 5 - Número de artigos por categoria**



Fonte: Elaboração Própria

Em terceiro lugar nos temas mais mencionados estão as **Práticas de Melhoria** e os **Modelos de Gestão**, com 3 publicações cada uma. Como já referido anteriormente a categoria Práticas de Melhoria está presente nos três períodos de tempo definidos, o que significa que conta com uma publicação em cada um deles. Por outro lado, Modelos de Gestão é a segunda categoria mais antiga com a sua primeira publicação no ano de 2008.

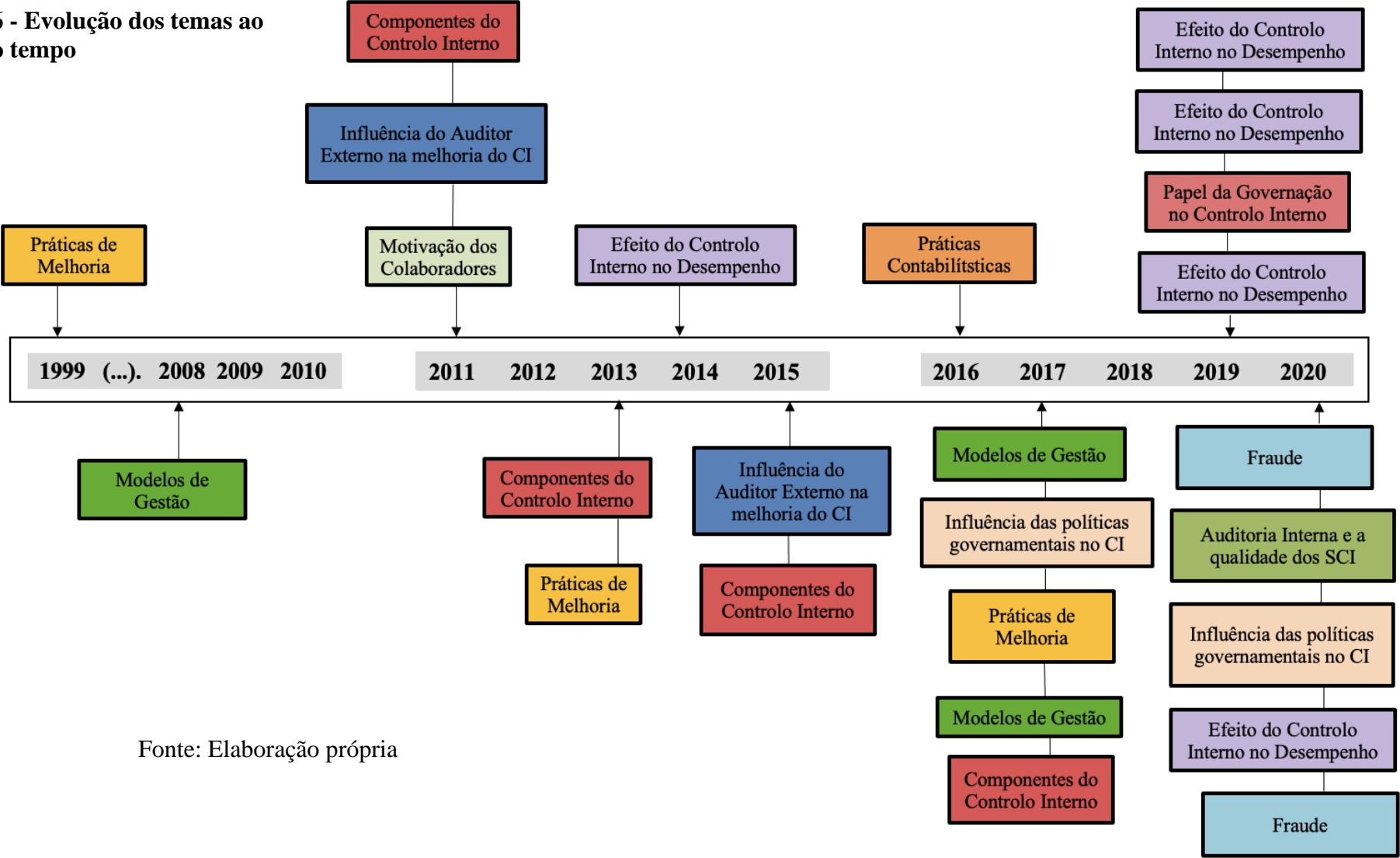


Posteriormente surgem a **Fraude, Influência das políticas governamentais no CI e Influência do Auditor Externo na melhoria do CI** com 2 artigos cada uma. curiosamente, os artigos da mesma categoria foram publicados no mesmo período de tempo, sendo a Influência das políticas governamentais no CI o mais antigo com publicações em 2011 e 2015. Das outras duas categorias a Fraude é a mais recente, com as duas publicações no ano de 2020.

Por fim surgem as categorias menos mencionadas: **Auditoria Interna e a qualidade dos SCI, Práticas Contabilísticas, Motivação dos Colaboradores e Papel da Governação no Controlo Interno**, com apenas um artigo cada uma. Com exceção do tema Motivação dos Colaboradores, cujo artigo foi publicado em 2011, estas categorias encontram-se no período mais recente. Estes resultados são em parte justificados pelo facto de 60% da amostra ter sido publicada entre 2016 e 2020.

Em resumo, é de salientar que ao longo dos anos tem existido um aumento nas publicações sobre o controlo interno nas PME. A análise longitudinal realizada sugere ainda que os estudos sobre o Controlo Interno nas PME tendem a focar-se nos sistemas de avaliação de desempenho e sugestões de práticas, estando eles relacionados com o **Efeito do Controlo Interno no Desempenho, os Componentes do Controlo Interno, Modelos de Gestão ou Práticas de Melhoria**. Por outro lado, os temas menos abordados na amostra são os inseridos nas seguintes categorias: **Auditoria Interna e a qualidade dos SCI** (1 artigo), **Práticas Contabilísticas** (1 artigo), **Motivação dos Colaboradores** (1 artigo) e **Papel da Governação no Controlo Interno** (1 artigo).

Figura 6 - Evolução dos temas ao longo do tempo



Fonte: Elaboração própria

### 3.2. Quais os principais contributos dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

Relativamente à descrição dos principais contributos, ao longo da análise dos artigos foi-se verificando que grande parte dos autores não mencionou, explicitamente, tanto no resumo do artigo como ao longo do mesmo, a contribuição da sua investigação para a literatura ou para a gestão. No entanto, os contributos mencionados serão apresentados de seguida organizados pelas categorias identificadas na questão de investigação anterior. No final será feito um resumo, apresentado em forma de tabela (ver tabela 1).

Assim, no que diz respeito à categoria **Efeito do Controlo Interno no Desempenho** (ver Tang e Wang, 2014; Bure e Tengeh, 2019; Khikmah et al., 2019; Pavón Sierra et al., 2019; Adegboyegun et al., 2020), exemplificam-se três contributos. Khikmah et al. (2019) concluíram que o controlo interno nas PME poderá ser mais difícil de implementar do que nas grandes empresas. Isto porque as grandes empresas têm pessoas específicas em cargos que ajudam a gerir bem o negócio e a supervisionar o controlo interno existente, enquanto nas PME, devido à sua estrutura organizacional simples por vezes não é dada tanta atenção a este tipo de controlo. Dessa forma, Khikmah et al. (2019) reforçam a ideia presente na literatura de que as práticas de controlo interno são reduzidas nas PME porque, apesar de os gestores terem consciência da importância do controlo interno, não estão motivados para desenvolverem as suas organizações e por isso têm uma gestão moderada. Quanto à investigação de Bure e Tengeh (2019), os autores justificam empiricamente a necessidade de sistemas de controlo interno nas PME e contribuem, tanto na teoria como na prática, ao reafirmarem a eficácia dos controlos internos e salientando como a sua implementação eficaz pode aumentar a sustentabilidade das empresas. Por exemplo, os autores afirmam que a falta de controlo internos poderia constituir uma das principais razões para a dificuldade que muitas PME experimentam em atrair o capital de investimentos de que necessitam para se estabelecerem de forma segura e para conseguirem um crescimento adequado. Por fim, a investigação de Adegboyegun et al. (2020) contribui para a literatura existente ao descobrir que as PME devem empenhar-se mais na integridade, valor ético, competência, responsabilidade, bem como no desenvolvimento de atividades de prevenção e controlos detetivos através do envolvimento de tecnologia, e na normalização de políticas e procedimentos de aprovação, verificação e reconciliação de transações.

Relativamente aos artigos que abordam os **Componentes do Controlo Interno** (ver Lin et al., 2011; Saliterer e Korac, 2013; Oseifuah, 2015; Rahman et al., 2017) exemplifica-se 1 artigo. A investigação de Rahman et al. (2017) analisou as práticas de atividades de controlo em três empresas de produção e identificou que existem alguns fatores das PME, tais como a localização ou o contexto dos empregados, que contribuem para a eficácia nas atividades de controlo. Para além disso, destacam a segregação de funções como uma prática a implementar nas organizações.

Quanto aos artigos que abordam as **Práticas de Melhoria** (ver Laitinen e Chong, 1999; Li et al., 2013; Bilgi et al., 2017) exemplificam-se 2 artigos. No caso de Laitinen e Chong (2019), os autores desenvolveram um modelo de previsão de crise em PME que diferem dos estudos anteriores porque incluíram elementos de auditoria de gestão tais como a importância do controlo interno e do sistema de controlo orçamental. Bilgi et al. (2017) por sua vez apresentaram uma análise SWOT com as principais características das empresas que analisaram com vista a ajudar a modernizar o sistema de controlo interno das PME.

No que diz respeito aos **Modelos de Gestão** (ver Borrajo et al., 2008; Arce Brenes et al., 2017; Makarova, 2017) exemplificam-se 2 artigos. No caso de Makarova (2017), o artigo representa uma base teórica para um modelo prático de gestão de risco e integração de sistemas de controlo interno na estrutura de governação empresarial. Borrajo et al. (2008) desenvolveram um modelo capaz de estimar o estado da empresa com precisão, gerando recomendações que irão orientar o auditor interno na elaboração de planos de ação para melhorar os processos da empresa.

Outra categoria abordada também pelos autores é a **Fraude** (ver Setyaningsih e Nengzih, 2020; Zeng et al., 2020) onde se exemplifica um artigo. Zeng et al. (2020) consideram que o seu estudo expande a perspetiva de investigação no campo das funções de auditoria interna ao considerar a capacidade de supervisão como um fator importante para a prevenção da fraude empresarial, como também fornece uma referência para a tomada de decisões para a prevenção da fraude empresarial. Para além disso, os autores alargam uma abordagem que poderá ser capaz de refrear a fraude, com base no princípio da maximização do interesse próprio.

Relativamente à **Auditoria Interna e a qualidade dos SCI** (ver Shaiti e Al-Matari, 2020) os autores mostram a importância do sistema Enterprise Resource Planning (ERP) para melhorar a relação entre a função de auditoria interna e a qualidade dos sistemas de controlo interno, contribuindo metodologicamente para a literatura ao utilizar uma técnica PLS-SEM.

Quanto à **Influência do Auditor Externo na melhoria do CI** (ver Iskandar e Sanusi, 2011; Aschauer et al., 2015) exemplificam-se dois artigos. Iskandar e Sanusi (2011) dão um contributo para a literatura identificando as circunstâncias, no que diz respeito à complexidade de tarefas, em que a autoeficácia tem um efeito benéfico na realização de tarefas de auditoria. Consideram que este é um tema que tem recebido pouca atenção na literatura, mas que é fundamental a compreensão do efeito destas variáveis a fim de otimizar o desempenho do julgamento de auditoria. A investigação de Aschauer et al. (2015) contribui para o discurso científico ao sublinhar a importância de as PME estabelecerem parcerias sólidas com os seus auditores, em especial no que diz respeito à identificação e confiança, de forma a haver maior envolvimento por parte do auditor nas sugestões de melhorias do controlo interno das organizações.

A categoria de **Práticas Contabilísticas** é representada pelo artigo de Sibanda e Manda (2016) e os autores admitem que a maioria dos estudos com o objetivo de prever os fracassos das pequenas e médias empresas sublinham largamente as armadilhas na gestão financeira global como a principal razão. Dessa forma, os autores decidiram investigar o tema, mas afastando-se dessa tendência. Por isso centraram-se na área específica da falta de adesão à implementação de práticas contabilísticas mínimas, como riscos ou sintomas reais que contribuem para o fracasso das PME.

Em relação à categoria **Influência das políticas governamentais no CI** (ver Othman et al., 2017; Tri et al., 2020) nenhum dos artigos apresenta as contribuições para a literatura.

Quanto à **Motivação dos Colaboradores**, Li et al. (2011) destacam o efeito positivo da comunicação e exploração do conhecimento e por isso apelam a que os gestores das PME motivem os indivíduos a comunicarem conhecimentos através de vários canais como por exemplo reuniões formais ou informais com pessoas de diferentes departamentos a dar a

sua opinião livremente. Isto proporciona uma oportunidade ideal para as PME tirarem partido da sua dimensão relativamente pequena.

Por fim surge o **Papel da Governação no Controlo Interno** representada pela investigação de Wang et al. (2019) que alarga a linha de investigação ao fornecer provas de uma das maiores economias emergentes, a China, demonstrando que o controlo interno eficaz não só ajuda as empresas a melhorar o investimento e a eficiência operacional como exerce um papel muito importante no crescimento sustentável das PME.

**Tabela 1 - Principais contributos dos estudos da amostra**

Autores	Contributos Teóricos	Contributos Práticos
Adegboyegun et al. (2020)	Impacto das componentes do sistema de controlo interno no desempenho operacional de uma PME.	
Aschauer et al. (2015)	Os autores corroboram o discurso científico como também sublinham a importância de as PME estabelecerem parcerias sólidas com os seus auditores.	
Bilgi et al. (2017)	O estudo apresenta uma análise SWOT com as principais características das empresas que analisaram com vista a ajudar a modernizar o sistema de controlo interno das PME.	
Borrajo et al. (2008)		Os autores desenvolveram um modelo capaz de estimar o estado da empresa com precisão, gerando recomendações

		que irão orientar o auditor interno na elaboração de planos de ação para melhorar os processos na empresa.
Iskandar e Sanusi (2011)	O estudo contribui para o desenvolvimento teórico dos juízos de auditoria e da tomada de decisões, ao reconhecer o papel da autoeficácia no quadro da teoria cognitiva social.	
Khikmah et al. 2019	Os autores afirmam que o controlo interno nas PME é mais difícil do que nas grandes empresas, contrariando algumas investigações como por exemplo Jiang (2010).	
Laitinen e Chong (1999)	Os autores desenvolveram um modelo de previsão de crise em PME que diferem dos estudos anteriores porque incluíram elementos de auditoria de gestão tais como a importância do controlo interno e do sistema de controlo orçamental.	
Li et al. (2011)	Os autores destacam o efeito positivo da comunicação e exploração do conhecimento e por isso apelam a que os gestores das PME motivem os indivíduos a comunicarem conhecimentos através de vários canais como por exemplo reuniões formais ou informais com pessoas de diferentes departamentos a dar a sua opinião livremente.	

Makarova (2017)	O artigo representa uma base teórica para um modelo prático de gestão de risco e integração de sistemas de controlo interno na estrutura de governação empresarial.	
Rahman et al. (2017)	Os autores analisaram as práticas de atividades de controlo em três empresas de produção e identificaram que existem alguns fatores das PME, tais como a localização ou o contexto dos empregados, que contribuem para a eficácia nas atividades de controlo.	Aconselham os gestores a adotar a segregação de funções.
Sibanda e Manda (2016)	Os autores apresentam as práticas contabilísticas que contribuem para o fracasso das PME, focando-se na falta de adesão à implementação de práticas contabilísticas mínimas, como riscos ou sintomas reais.	
Wang et al (2019)	O estudo alarga a linha de investigação ao fornecer provas de uma das maiores economias emergentes, a China, demonstrando que o controlo interno eficaz não só ajuda as empresas a melhorar o investimento e a eficiência operacional como exerce um papel muito importante no crescimento sustentável das PME.	
Zeng et al. (2020)	Os autores expandem a perspetiva da investigação no campo das funções da	Os autores indicam que os auditores internos devem melhorar tanto a sua



	auditoria interna ao considerar a capacidade de supervisão como um fator importante para a fraude empresarial.	conduta profissional bem como as suas capacidades. A organização da empresa deve valorizar a capacidade dos auditores internos pois é um fator-chave para assegurar um bom desempenho da supervisão da auditoria interna.
Bure e Tengeh (2019)	Os autores justificam empiricamente a necessidade de sistemas de controlo interno nas PME e contribuem, tanto na teoria como na prática, ao reafirmarem a eficácia dos controlos internos e salientando como a sua implementação eficaz pode aumentar a sustentabilidade das empresas.	
Shaiti e Al-Matari (2020)	Os autores mostram a importância do sistema ERP para melhorar a relação entre a função de auditoria interna e a qualidade dos sistemas de controlo interno, contribuindo metodologicamente para a literatura ao utilizar uma técnica PLS-SEM.	

Fonte: Elaboração Própria

### 3.3. Quais as teorias abordadas nos estudos sobre o Controle Interno nas PME

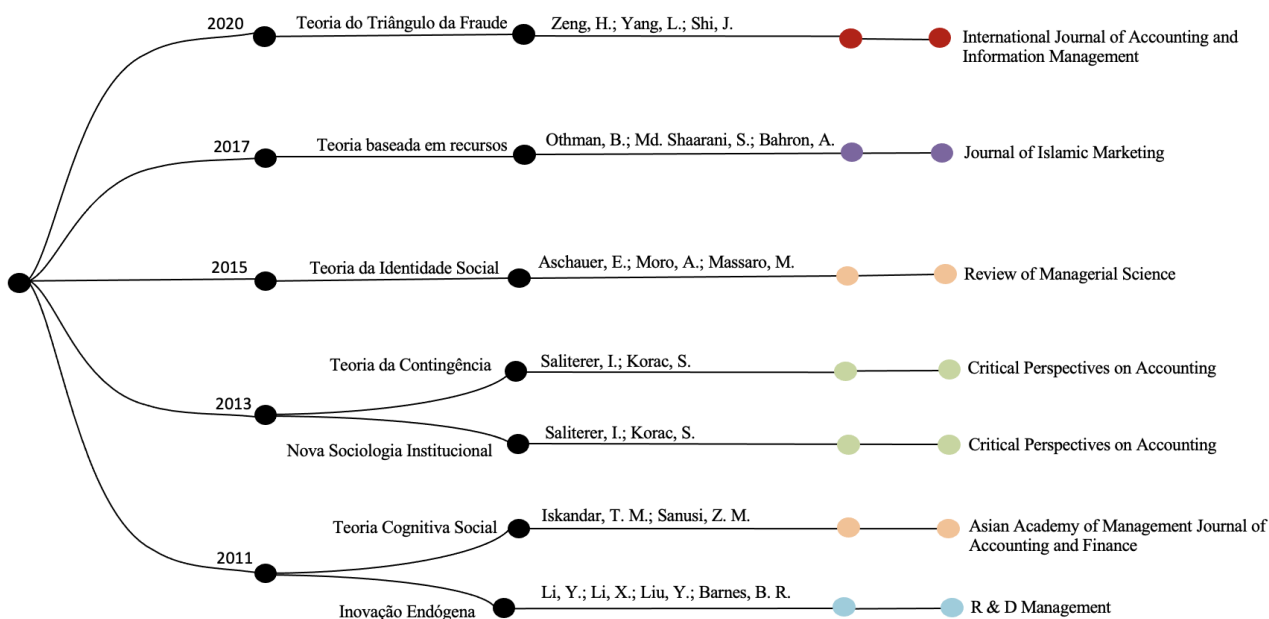
Através da análise dos artigos que compõem a amostra é possível identificar 6 artigos que adotam teorias. Isto significa que apenas 24% dos artigos da amostra deste estudo é baseado numa teoria relacionada com o controle interno. Ao longo destes artigos são utilizadas 7 teorias distintas (ver apêndice 1).

O artigo de Saliterer e Korac (2013) menciona duas teorias: Teoria da Contingência e a Teoria Institucional na vertente de New Institutional Sociology (NIS). As restantes teorias utilizadas pelos autores mencionadas em apenas um único artigo são: Teoria da Identidade Social (Aschauer et al., 2015), Teoria Cognitiva Social (Iskandar e Sanusi, 2011), Inovação Endógena (Li et al., 2011), Teoria Baseada em Recursos (Othman et al., 2017), Teoria do Sistema Cinzento (Tang e Wang, 2014) e a Teoria do Triângulo da Fraude (Zeng et al., 2020).

Desta forma é possível identificar que não houve nenhum artigo baseado numa teoria publicado no primeiro período de tempo definido na primeira questão de investigação, que compreende os anos de 1999 a 2010. Por outro lado, a maioria dos artigos baseados em teorias, 4 num total de 6 artigos, foram publicados entre 2011 e 2015, ou seja, no segundo período. Os restantes artigos foram publicados no terceiro período, o mais recente.

Para além disso, a distribuição destes artigos pelas categorias pode ser considerada diversificada pois pertencem a 5 das 11 categorias existentes. As categorias identificadas foram as seguintes: Influência do Auditor Externo na melhoria do CI, Motivação dos Colaboradores, Influência das políticas governamentais no CI, Componentes do Controle Interno e Fraude. A categoria que se destaca é a Influência do Auditor Externo na melhoria do CI, representada com 2 artigos. As restantes categorias são representadas por apenas um artigo. É de salientar ainda que o artigo englobado na categoria Componentes do Controle Interno se baseia em duas teorias: a Teoria da Contingência e a Teoria Institucional. Na figura 7 são associados os autores que abordaram as teorias mencionadas anteriormente nos seus artigos, bem como o *journal* onde surgiram as publicações.

**Figura 7 - Gráfico de publicações com teorias**



Fonte: Elaboração Própria

### 3.4. Quais as principais metodologias abordadas nos estudos sobre o Controle Interno nas PME

Em relação às técnicas de recolha, a técnica mais utilizada é o inquérito por questionário (ver Laitinen e Chong, 1999; Borrajo et al., 2008; Lin et al., 2011; Saliterer e Korac, 2013; Tang e Wang, 2014; Aschauer et al., 2015; Oseifuah, 2015; Sibanda e Manda, 2016; Bilgi et al., 2017; Othman et al., 2017; Bure e Tengeh, 2019; Adegboyegun et al., 2020; Setyaningsih e Nengzih, 2020; Shaiti e Al-Matari, 2020).

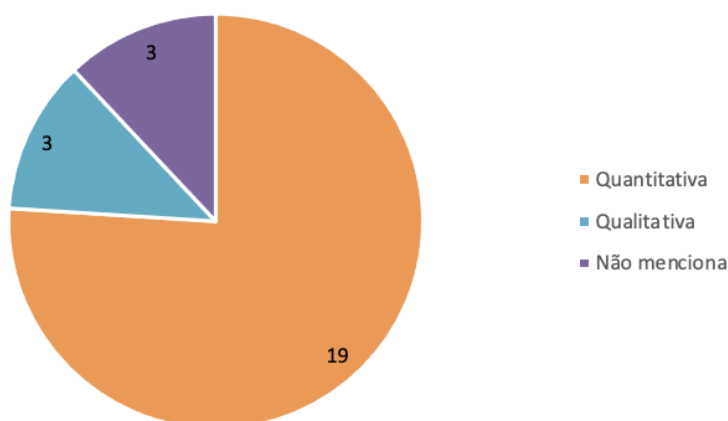
Iskandar e Sanusi (2011) recorreram a folhetos como método para recolha de dados enquanto outros autores optaram por recurso a documentos disponíveis publicamente (ver Arce Brenes et al., 2017; Wang et al., 2019; Zeng et al., 2020). Tendo em conta os temas e os métodos adotados na recolha de dados na literatura genérica, a escolha pelos folhetos não é algo que seja comum. Zeng et al. (2020) recolheram as informações nos relatórios anuais das organizações enquanto Wang et al. (2019) utilizaram a base de dados China Stock Market and Accounting Research (CSMAR).

Embora em menor quantidade, alguns autores recorreram a entrevistas para recolher a informação (ver Rahman et al., 2017; Tri et al., 2020).

Por fim, é possível observar que quatro investigações utilizaram a metodologia mista (ver Li et al., 2011; Li et al., 2013; Pavón Sierra et al., 2019; Khikmah et al., 2019) e, de salientar que, Makarova (2017) não refere a técnica adotada na sua investigação.

De seguida serão expostas as técnicas de análise dos artigos que compõem a amostra, resumidas na figura 8.

**Figura 8 - Metodologias utilizadas na análise dos artigos em estudo**



Fonte: Elaboração Própria

Quanto às técnicas de análise adotadas na análise dos dados, a técnica mais recorrente foi a da regressão linear, com 10 estudos (ver Iskandar e Sanusi, 2011; Li et al., 2011; Lin et al., 2011; Aschauer et al., 2015; Adegboyegun et al., 2020; Setyaningsih e Nengzih, 2020; Shaiti e Al-Matari, 2020; Tri et al., 2020; Wang et al., 2019; Zeng et al., 2020).

A segunda técnica mais utilizada foi a estatística descritiva, onde os autores recorreram a percentagens e frequências para fazer uma análise aos resultados (ver Laitinen e Chong, 1999; Saliterer e Korac, 2013; Oseifuah, 2015; Sibanda e Manda, 2016; Arce Brenes et

al., 2017; Bilgi et al., 2017; Othman et al., 2017; Bure e Tengeh, 2019; Pavón Sierra et al., 2019).

Khikmah et al. (2019) utilizaram o *path analysis test* para analisar os dados enquanto Rahman et al. (2017) seguiram a *thematic analysis operationalized via Nvivo*. Por outro lado, Tang e Wang (2014) seguiram a *grey incidence analysis*.

Por fim, houve três autores que não explicam como foram analisados os dados (ver Li et al., 2013; Makarova, 2017; Borrajo et al., 2018;).

### 3.5. Quais as principais limitações e pistas para investigações futuras dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME

Durante a análise dos 25 artigos que compõem a amostra notou-se a falta de limitações e até de sugestões para investigações futuras feitas pelos próprios autores (ver tabela 2).

**Tabela 2 - Artigos que não apontam limitações/pistas para investigação futura**

<b>Artigos</b>	<b>Journal</b>
<b>Implementation of internal controls and the sustainability of SMEs in Harare in Zimbabwe</b>	Entrepreneurship and sustainability issues
<b>When internal control is effective for the firms, is it effective for small and medium enterprise?</b>	International Journal of Innovation, Creativity and Change
<b>Early-warning system for crisis in SMEs. Preliminary evidence from Finland and the UK</b>	Journal of Business and Enterprise Development
<b>Internal control evaluation problems and solutions – A case study of Xinjiang biological SMEs</b>	R & D Management
<b>Internal control systems in small and medium-sized medical practices in the Thulamela municipality, South Africa</b>	Problems and Perspectives in Management
<b>The influence of knowledge, attitude and sensitivity to government policies in halal certification process on organizational performance</b>	Journal of Islamic Marketing

<b>Internal control of inventory as competitive recuse in a SME in Guayaquil</b>	Revista Venezolana de Gerencia
<b>Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes</b>	Critical perspectives on accounting
<b>Internal control, organisation culture, and quality of information accounting to prevent fraud: Case study from Indonesia's agriculture industry</b>	International Journal of Financial Research
<b>Internal audit function characteristics and the quality of internal control systems: Moderating the effect of enterprise resource planning system maturity</b>	Asian Economic and Financial Review
<b>GEM listed companies' internal control effectiveness based on grey incidence analysis</b>	Journal of Grey System
<b>Assessing factors affecting the effectiveness of internal control systems in construction enterprises in the Ba Ria-Vung Province, Vietnam</b>	Institutions and Economies
<b>Internal Control and SME's Sustainable Growth: The Moderating Role of Multiple Large Shareholders</b>	Journal of risk and financial management
<b>Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrence of corporate fraud? Evidence from small and medium-sized listed enterprises in China</b>	International journal of accounting and information management

Fonte: Elaboração Própria

Ainda assim, as principais limitações apontadas foram maioritariamente relacionadas com o fator geográfico e cultural onde se realizaram as investigações. Por exemplo Aschauer et al. (2015) realizaram uma investigação na Alemanha e por isso consideram que as relações avaliadas no estudo poderão ser influenciadas pelo contexto cultural do país. Desta forma, os resultados não podem ser generalizados a outros contextos culturais tais como os latinos ou anglo-saxónicos e por isso sugerem que uma investigação futura replique o estudo em ambientes culturais diferentes. Esta pista para investigação futura é

comum a outros autores (ver Laitinen e Chong, 1999; Khikmah et al., 2019; Adegboyegun et al., 2020).

Outro fator que foi mencionado por alguns autores está relacionado com o setor de atividade. É o caso de Borrajo et al. (2008) que desenvolveram um modelo integrado de gestão e realçam que o sistema desenvolvido produzirá melhores resultados em empresas do setor têxtil. Esta limitação é justificada com a dependência entre os processos nas empresas e o setor em que está localizada. No entanto, sugerem que o protótipo seja aplicado a empresas de outros setores e se identifique as modificações necessárias a fazer para que o seu desempenho seja melhorado.

Por fim, Li et al. (2011) também concluíram que os resultados do seu estudo poderão ser específicos devido às diferenças entre as PME e as grandes empresas. Assim, sugerem que se realizem investigações futuras semelhantes à sua, mas num contexto de grandes empresas ou multinacionais.

Assim, não há pistas para investigação futura que demonstrem alguma originalidade e que possam potenciar uma nova corrente de investigação.

## CAPÍTULO IV – ANÁLISE COMPLEMENTAR DOS DADOS

A revisão bibliográfica inclui um total de 25 artigos publicados entre os anos 1999 e 2020. Neste capítulo serão apresentados alguns resultados dos dados complementares obtidos a partir da análise dos artigos, nomeadamente: a distribuição dos artigos publicados ao longo dos anos; os países e continentes onde foram aplicados os estudos constantes dos artigos; as revistas utilizadas para as publicações; o top 10 das palavras-chave mais utilizadas assim como o número de palavras-chave mais recorrente nos artigos.

### 4.1. Distribuição dos artigos publicados ao longo do tempo

A figura 9 mostra várias tendências na literatura sobre o controlo interno nas PME. Curiosamente a lei Sarbanes-Oxley, introduzida nos Estados Unidos no ano de 2002, não teve grande influência na publicação de artigos focados nas PME pois o primeiro artigo publicado após a introdução da lei data de 2008. No entanto, a crise financeira global de 2008 reacendeu o debate sobre o regulamento de controlo interno com algumas pessoas do meio a defenderem uma maior regulamentação (Altamuro e Beatty, 2010). De facto, após essa data surge o primeiro pico de publicações. Entre 2011 e 2015 foram publicados 6 artigos, correspondendo a 24% da amostra.

**Figura 9 - Distribuição dos artigos publicados ao longo do tempo**



Fonte: Elaboração Própria

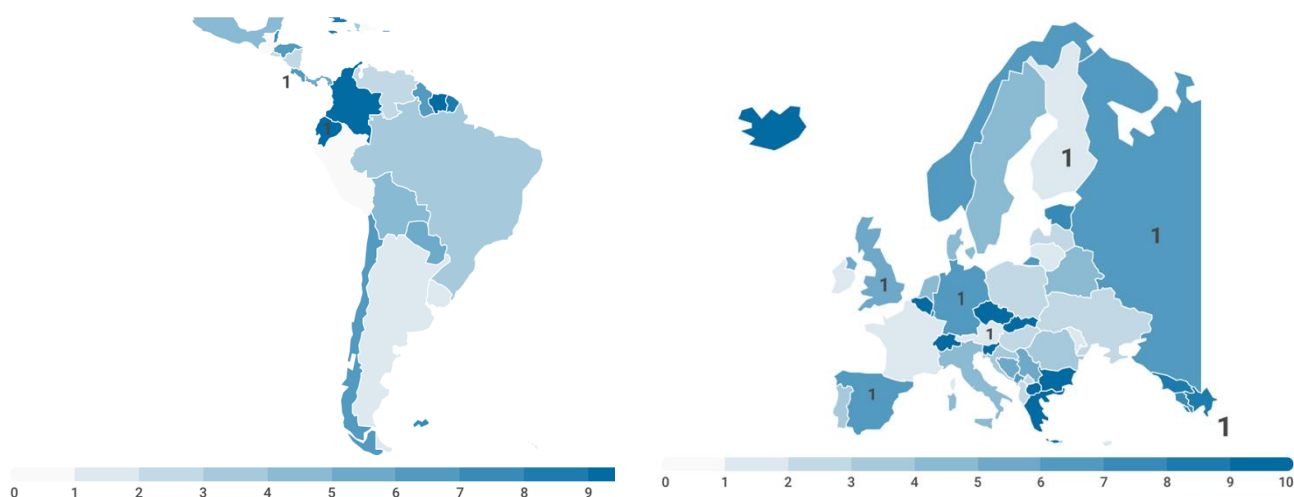


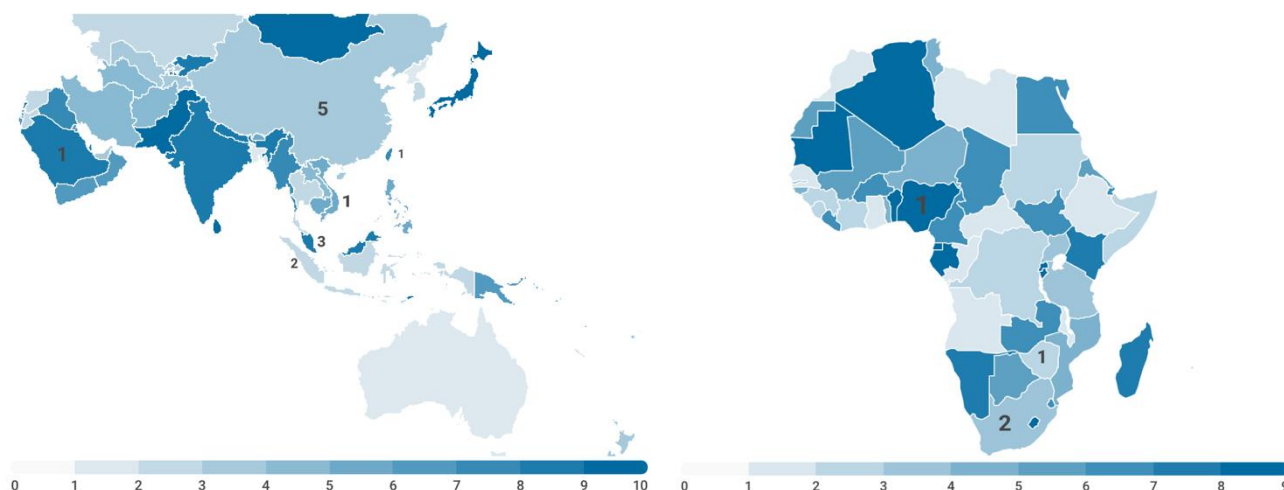
Contudo, desde esse período que a investigação tem vindo a crescer. Entre 2016 e 2020 foram publicados 15 artigos, mais de metade da amostra, e a linha de tendência indica que o interesse pelo controlo interno nas PME está a aumentar, sugerindo que a investigação nos próximos anos continuará a crescer.

#### 4.2. Países e Continentes onde foram realizados os estudos dos artigos

A distribuição da origem geográfica do local dos estudos permite verificar qual o continente com mais estudos realizados (ver figura 10). Assim, o continente que surge destacado é a Ásia, com 13 estudos, que corresponde a pouco mais de 50% da amostra. Seguem-se 6 estudos realizados no continente europeu e 4 estudos realizados no continente africano. Por fim, surge o continente americano com apenas dois estudos e, curiosamente, nenhum se realizou nos Estados Unidos.

**Figura 10 - Origem geográfica continental dos artigos**





Fonte: Elaboração Própria

A distribuição da amostra por continentes pode dar-nos um indício de que esta se encontra em desequilíbrio entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento.

Os estudos realizaram-se em 17 países distintos (ver apêndice 5). A China (5 estudos) e a Malásia (3 estudos) são os países onde foram realizados mais estudos, seguindo-se a Indonésia e África do Sul, com 2 artigos cada (ver tabela 3). Assim, verifica-se que a maioria dos artigos foi aplicada ao contexto asiático, pormenor justificado com a nacionalidade dos autores dos artigos que compõem a amostra.

**Tabela 3 - Número de artigos por país**

País	Nº artigos por país
<b>China</b>	5
<b>Malásia</b>	3
<b>Indonésia</b>	2
<b>África do Sul</b>	2

Fonte: Elaboração Própria

No entanto verifica-se um equilíbrio entre as economias emergentes e as desenvolvidas (ver apêndice 4).

Assim conclui-se que o controlo interno nas PME despoleta interesse, independentemente do desenvolvimento do país.

### 4.3. Revistas onde foram publicados os artigos da amostra

Uma análise das revistas que publicaram os artigos mostra uma natureza interdisciplinar do conceito de controlo interno. No total, os 25 artigos foram publicados em 23 revistas diferentes (ver figura 11) representando disciplinas que vão desde a contabilidade e economia até ao marketing, gestão, empreendedorismo e tecnologias de informação. As revistas relacionadas com a contabilidade/gestão/economia representam grande parte da amostra, tendo sido identificadas 16 revistas destes temas. Os temas relacionados com marketing, ciências sociais, gestão de tecnologia de informação e empreendedorismo também pertencem à amostra, com uma publicação em cada um. Apenas duas revistas publicaram mais que um artigo da amostra: Asian Economic and Financial Review e Problems and Perspectives in Management, com dois artigos cada uma. A diversidade de revistas sugere que os autores não se focam em revistas dedicadas ao controlo interno.

**Figura 11 - Revistas onde foram publicados os estudos da amostra**



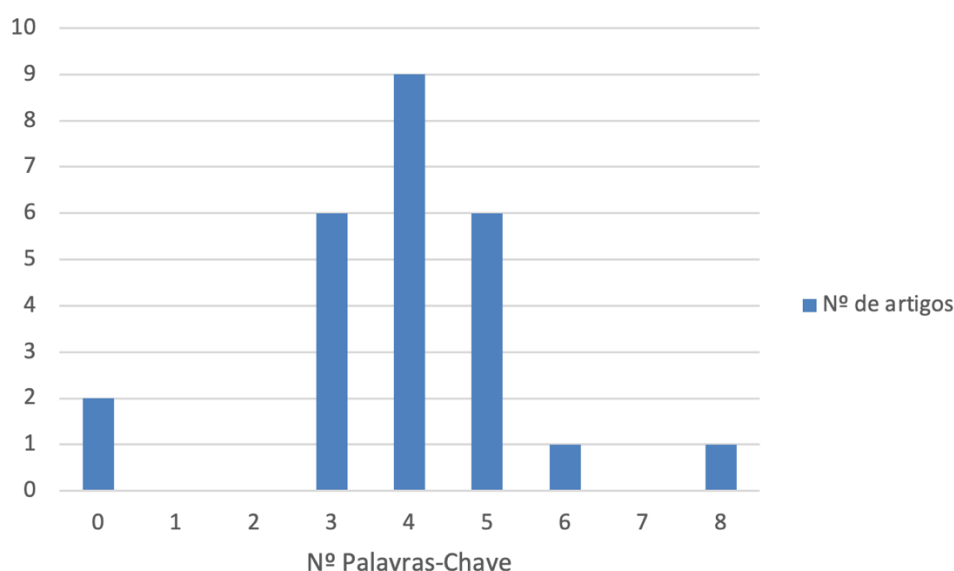
Fonte: Elaboração Própria

#### 4.4 Número de palavras-chave mais recorrente e palavra-chave mais utilizada

No que diz respeito ao número de palavras-chave utilizadas nos artigos que compõem a amostra é possível observar que, estranhamente, 2 deles não utilizam nenhuma palavra-chave (Borrajó et al., 2008; Li et al., 2011).

Nos restantes artigos o número de palavras-chave mais recorrente (ver figura 12) são: 4 palavras-chave (9 artigos), 5 palavras-chave (6 artigos), 3 palavras-chave (6 artigos), 6 palavras-chave (1 artigo) e 8 palavras-chave (1 artigo).

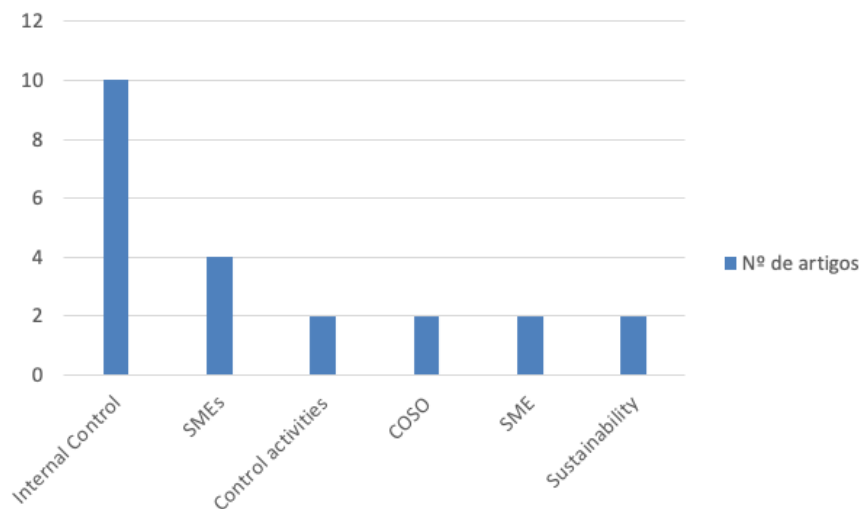
**Figura 12 - Número de palavras-chave utilizadas pelo artigo**



Fonte: Elaboração Própria

No total dos 25 artigos foram mencionadas 98 palavras-chave e destas, 76 palavras-chaves distintas o que significa que algumas delas apareceram em mais que um artigo (ver figura 13). Como o tema da presente investigação é sobre o controlo interno nas PME, era expectável que estas palavras surgissem como as mais recorrentes. Assim, *internal control* é repetida em 10 artigos enquanto *SME* ou *SMEs* aparecem em 6 artigos. Há ainda outras palavras-chave que são repetidas em mais do que um artigo tais como *control activities* (2 artigos), *COSO* (2 artigos) e *sustainability* (2 artigos). As restantes 70 palavras-chave são mencionadas num único artigo.

**Figura 13 - Palavras-chave mais recorrente**



Fonte: Elaboração Própria

Para além das palavras mais recorrentes foi construída uma nuvem de palavras que permite ter uma ideia das temáticas mais abordadas nos artigos, assim como fazer a ligação para as categorias dos temas definidas no capítulo anterior. Assim é possível afirmar que algumas destas palavras coincidem com os temas abordados (ver figura 14). Por exemplo “control activities” e “control environment” são dois dos Componentes do Controlo Interno. Fraude é representada aqui também pelas palavras-chave “fraud”, “corporate fraud” e “trust”. Verificam-se também diversas palavras associadas ao Efeito do Controlo Interno no Desempenho tais como “Key performance indicators”, “Performance management”, “Organizational performance”. Por fim, surgem algumas palavras relacionadas com a Auditoria: “Audit judgement performance”, “Internal audit function”, “internal audit executive” e “Auditing”.

**Figura 14 - Nuvem de palavras**



Fonte: Elaboração Própria

## CAPÍTULO V – DISCUSSÃO E CONCLUSÕES

Neste capítulo o objetivo e as questões de investigação desta dissertação serão de novo analisados. Em segundo lugar será apresentado um resumo dos resultados obtidos e feita uma discussão face aos resultados da literatura mencionada no Capítulo I – Revisão de Literatura. Posteriormente são apresentados os contributos atingidos com esta dissertação. Por fim, é feita uma reflexão sobre as limitações deste estudo e são indicadas pistas para investigação futura nesta área.

Deste modo, o objetivo desta dissertação consistiu em fazer uma análise aos principais estudos sobre o Controlo Interno nas PME através de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL), preenchendo a lacuna existente na literatura sobre este tema e concluindo com pistas para investigações futuras. A investigação teve como foco cinco questões: Q1 – Quais os principais temas abordados nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME; Q2 – Quais os principais contributos dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME; Q3 – Quais as teorias abordadas nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME; Q4 – Quais as principais metodologias abordadas nos estudos sobre o Controlo Interno nas PME; Q5 – Quais as principais limitações e pistas para investigações futuras dos estudos sobre o Controlo Interno nas PME . Com vista a atingir o objetivo desta dissertação foram seguidas as linhas orientadoras do PRISMA e utilizadas duas bases de dados, a ISI Web of Knowledge e a Scopus, através das quais foi obtida uma amostra final de 25 artigos.

Quanto aos resultados da primeira questão de investigação, os artigos com temas similares foram agrupados em categorias e foram obtidas 11 categorias diferentes. Desta forma foram identificadas as seguintes categorias: **(1) Efeito do Controlo Interno no Desempenho; (2) Componentes do Controlo Interno; (3) Práticas de Melhoria; (4) Influência das políticas governamentais no CI; (5) Auditoria Interna e a qualidade dos SCI; (6) Influência do Auditor Externo na melhoria do CI; (7) Fraude; (8) Práticas Contabilísticas; (9) Modelos de Gestão (com aplicação prática em empresas); (10) Motivação dos Colaboradores; (11) Papel da Governação no Controlo Interno.** Comparando os resultados da presente dissertação com os da literatura genérica sobre o controlo interno, constata-se que há algumas diferenças, em relação às categorias dos

temas identificados, e semelhanças, como por exemplo o aumento no número de publicações nos últimos anos.

Após a identificação das categorias mencionadas anteriormente foi realizada uma descrição de alguns dos temas abordados nos artigos e apresentada uma perspectiva longitudinal dos mesmos, de forma a compreender como tinham evoluído ao longo do período (1999 a 2020). Para uma melhor compreensão desta análise a amostra foi dividida em três períodos de menor tempo (primeiro período – 1999 a 2010; segundo período – 2011 a 2015; terceiro período – 2016 a 2020). Através desta análise verificou-se que, sendo a amostra composta por 25 artigos e existindo 11 categorias, não há um tema que seja particularmente incidente na investigação aplicada às PME.

Os temas inseridos no efeito do controlo interno no desempenho e componentes do controlo interno são os mais recorrentes na amostra (9 artigos), com um peso de 36% da amostra total (25 artigos). No entanto, o tema Práticas de Melhoria é o único da amostra transversal aos três períodos de tempo identificados. Apesar disso o tema do Efeito do Controlo Interno no Desempenho, para além de ser o que engloba mais artigos da amostra (5 artigos), é o tema com maior foco no período mais recente, sendo que quatro dos artigos foram publicados nos últimos dois anos (2019 e 2020). Esta observação pode ser justificada um pouco com o facto de 60% da amostra (15 artigos) ter sido publicada entre 2016 e 2020. Os artigos relacionados com as categorias de Modelos de Gestão e Componentes do Controlo Interno foram publicados em dois períodos distintos, sendo a última categoria abordada nos dois períodos mais recentes enquanto Modelos de Gestão conta com um artigo publicado no primeiro período.

O segundo período, entre 2011 e 2015, teve 8 publicações de 5 categorias diferentes sendo os temas mais predominantes associados às categorias de Componentes de Controlo Interno (3 artigos) e Influência do Auditor Externo na melhoria do CI (2 artigos). De salientar ainda que o tema acerca da Motivação dos Colaboradores, com apenas um artigo, está inserido neste período.

Os temas relacionados com o Papel da Governação no Controlo Interno (1 artigo), Fraude (2 artigos) e a Auditoria Interna e a Qualidade dos SCI (1 artigo) são os temas mais recentes. No último período, entre 2016 e 2020, há diversas categorias que registam duas



publicações, para além da fraude, assumindo relevância na investigação nos últimos anos, entre elas: Modelos de Gestão e Influência das políticas governamentais no CI.

Por outro lado, os temas menos abordados ao longo da amostra é Práticas Contabilísticas, Auditoria Interna e a qualidade dos SCI, Motivação dos Colaboradores e o Papel da Governação no Controlo Interno.

No que diz respeito à comparação entre os estudos que compõem a amostra e os estudos mencionados no capítulo I – Revisão de Literatura (Maijoor, 2000; Behrend e Eulerich, 2019; Henk, 2020) chegaram a resultados idênticos em alguns aspetos. Behrend e Eulerich (2019) indicou que os estudos entre 1960 e 2004 se centravam, em primeiro lugar, no aparecimento de uma nova profissão de auditoria interna associada diretamente ao controlo interno e mais tarde na evolução da mesma, acompanhado por mudanças regulamentares. Na amostra desta investigação foi identificada também uma categoria que relaciona a auditoria interna com a qualidade do sistema de controlo interno e outra que reflete sobre o papel das políticas governamentais no controlo interno.

Por sua vez, os temas predominantes identificados por Henk (2020) em artigos publicados entre 2000 e 2019 foram os seguintes: a relação e influência do controlo interno com outros fatores, tais como a gestão de risco empresarial, a qualidade da auditoria e relatórios externos e por fim a sua influência nas relações inter-organizacionais, ligada ao tema Motivação dos Colaboradores.

É de realçar que a presente dissertação tem como foco as PME enquanto a literatura mencionada aborda o Controlo Interno em termos genéricos. Os resultados da primeira questão de investigação permitem concluir que não existe um tema em que a investigação aplicada a PME seja particularmente incidente. Ainda assim, os temas que mais surgem nos artigos da amostra são o efeito do controlo interno no desempenho, os componentes do controlo interno e práticas de melhoria.

Por outro lado, Behrend e Eulerich (2019) identificaram um aumento muito significativo de contribuições científicas durante o período de 2005 a 2016, comparativamente com o período anteriormente analisado pelos autores, desde a década de 60 até 2004. Os nossos resultados indicam-nos que a tendência de crescimento se mantém, pois 60% da amostra total foi publicada entre 2016 e 2020, o que deixa bons indícios na investigação do tema para os próximos anos.

No que diz respeito aos contributos dos estudos sobre o Controlo Interno em PME, serão enumerados de seguida. Os controlos internos são de implementação mais difícil nas PME quando comparados com as empresas de maior dimensão (Khikmah et al., 2019), isto porque devido há limitação de recursos dentro da organização o ambiente não se torna muito propício há segregação de funções (Rahman et al., 2017). No entanto, a falta de controlos nas empresas tem um papel negativo no que diz respeito ao crescimento e até sustentabilidade da organização, pelo facto de que poderá retrair potenciais investidores no negócio pela falta de organização (Bure e Tengeh, 2019). A falta de adesão à implementação de práticas contabilísticas mínimas é uma das razões que contribui para o fracasso das PME (Sibanda e Manda, 2016). Assim, as PME devem empenhar-se no desenvolvimento de normalização de políticas e procedimentos de aprovação, verificação e reconciliação de transações (Adegboyegun et al., 2020), pois o controlo interno eficaz não só ajuda as empresas a melhorar o investimento e a eficiência operacional como exerce também um papel muito importante no crescimento sustentável das PME (Wang et al., 2019). Para além disso, os gestores devem tirar partido da dimensão reduzida da organização de forma que a comunicação e a partilha do conhecimento de forma mais próxima motive os seus colaboradores, sendo mais fácil atingir os objetivos a que se propõe a empresa (Li et al., 2011).

Nos estudos em que é abordada a Auditoria destaca-se a importância do sistema ERP para melhorar a relação entre a função de auditoria interna e a qualidade dos sistemas de controlo interno (Shaiti e Al-Matari, 2020). Quanto mais sólidas forem as parcerias entre auditor e empresa, maior será a envolvimento do auditor nas sugestões de melhorias do controlo interno das organizações (Aschauer et al., 2015). Por outro lado, a capacidade de supervisão é considerada um fator importante para a prevenção da fraude empresarial, fornecendo também uma referência para a tomada de decisões (Zeng et al., 2020).

Quanto aos contributos práticos dos estudos da amostra, foram desenvolvidos modelos capazes de estimar o estado da empresa com precisão gerando recomendações que irão orientar o auditor interno na elaboração de planos de ação para melhorar os processos da empresa (Borrajó et al., 2008). Por outro lado, Rahman et al. (2017) aconselham os gestores a adotar a segregação de funções dentro da organização enquanto Zeng et al. (2020) focam a sua atenção nos auditores internos, sugerindo que estes devem melhorar a sua conduta profissional e as suas capacidades.

Em relação à terceira questão de investigação, conclui-se que apenas 6 artigos abordam teorias e que, no total, foram mencionadas 7 teorias distintas nos estudos que compõem a amostra. Isto significa que nenhuma das teorias surgiu em mais do que um artigo e, para além disso, um dos artigos acaba por mencionar duas teorias. Niamh e Solomon (2008) identificam a Teoria da Agência como a mais popular na literatura sobre o controlo interno, mas, curiosamente, nenhum dos artigos da amostra é baseada nela.

Por outro lado, os resultados desta investigação vão de encontro à literatura na medida em que as teorias não são muito utilizadas, quer na literatura genérica (Henk, 2020) como nos estudos mais centrados nas pequenas e médias empresas.

Com esta RSL, pretende-se dar um contributo teórico para a investigação em Controlo Internos nas PME e preencher a lacuna que existe na literatura acerca deste tema em específico. Pretende-se ainda salientar a importância que os controlos internos, ou a falta deles, têm no que será o futuro sustentável ou não das organizações. Para além disso, o auditor interno deve ser visto como um parceiro na medida em que poderá ajudar a melhorar a qualidade do controlo interno das organizações. No entanto, através da síntese dos vários estudos nesta área, é possível verificar que a literatura ainda se encontra muito dispersa.

Relativamente aos contributos práticos, esta dissertação pode ser útil para os gestores de pequenas e médias empresas. Pois, como observado no capítulo III – Resultados, os gestores devem aplicar algumas das tendências atuais nas suas organizações tais como uma relação mais estreita com os seus auditores internos bem como implementar a segregação de funções.

As maiores limitações desta dissertação foram sentidas ao nível do enquadramento teórico, dado que o conceito de Controlo Interno pode tomar diferentes significados consoante o ambiente em que está inserido. Para além disso, o facto de os estudos sobre o Controlo Interno principalmente aplicados às pequenas e médias empresas serem um pouco limitados, levou a que fossem analisados conteúdos mais genéricos e até relacionados com a Auditoria. Outras limitações deste estudo foram a eliminação de “sistemas de controlo interno” como palavra-chave e a exclusão de várias publicações como livros e atas de conferência, o que fez com que a amostra se reduzisse substancialmente.

Por fim, sugere-se para uma futura investigação o desenvolvimento de um caso prático em que são comparadas organizações com e sem sistemas de controlo interno e como estes são essenciais no suporte à gestão e desempenho da organização.

Outra sugestão é a utilização de mais bases de dados, visto que pode ser importante para a obtenção de uma amostra maior que permita retirar conclusões mais vigorosas. Por último e considerando que a lei Sarbanes-Oxley, assinada em 2002, surge nos Estados Unidos não deixa de ser curioso que nenhuma investigação desta amostra tenha sido aplicada neste país. Assim, uma das sugestões para investigação futura na área do controlo interno em PME seria a realização de um estudo aplicado nos Estados Unidos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adegboyegun, A.E., Ben-Caleb, E., Ademola, A.O., Oladutire, E.O. & Sodeinde, G.M. (2020). Internal control systems and operating performance: evidence from small and medium enterprises (SMES) in Ondo state. *Asian Economic and Financial Review*, 10(4), 469.
- Altamuro, J. M., & Beatty, A. (2010). How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 58-74.
- Arce Brenes, J. A., Méndez Arias, A., & Villegas Sánchez, E. (2017). Desarrollo de un Sistema Integrado de Gestión para micro, pequeñas e medianas empresas a partir de la norma INTE 01-01-09: 2013. *Tec Empresarial*, 11(2), 17-26.
- Aschauer, E., Moro, A., & Massaro, M. (2015). The auditor as a change agent for SMEs: the role of confidence, trust and identification. *Review of Managerial Science*, 9(2), 339-360.
- Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). *Accounting History Review*, 29(1), 103–139.
- Bilgi, I., Mihaylova, L., & Papazov, E. (2017). Internal control activities in small Turkish companies. *Journal of Contemporary Management Issues*, 22, 69-83.
- Borrajó, M. L., Laza, R., & Corchado, J. M. (2008). A complex case-based advisor. *Applied Artificial Intelligence*, 22(5), 377–406.
- Briner, R. B., & Denyer, D. (2012). Systematic review and evidence synthesis as a practice and scholarship tool. *Oxford Handbook of Evidence- Based Management: Companies, Classrooms and Research* (pp. 112-129). Oxford University Press.
- Bure, M., & Tengeh, R. K. (2019). Implementation of internal controls and the sustainability of SMEs in Harare in Zimbabwe. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 7(1), 201-218.
- Carmona, M. & Rivas, M. (2010). Desarrollo de un modelo de Sistema integrado de gestión mediante un enfoque basado en procesos. *XIV Congreso de Ingeniería de Organización*.

Chalmers, K., Hay D., & Khlif, H. (2019). Internal Control in Accounting Research: A Review. *Journal of Accounting Literature*, 42, 80–103.

Ferguson, A., Francis, J. R., & Stokes, D. J. (2003). The Effects of Firm-wide and Office-level industry Expertise on Audit Pricing. *The Accounting Review*, 78(2), 429-448.

Francis, J. R. (2006). Are Auditors Compromised by Nonaudit Services? Assessing the Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 14(2), 1-21.

Francis, J. R. & Simon, D. T. (1987). A Test of Audit Pricing in the Small-client Segment of the US Audit Market. *Accounting Review*, 62(1), 145-157.

Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.

Heier, J. R., Dugan, M. T., & Sayers, D. L. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution. *Accounting History*, 10(3), 39–70.

Henk, O. (2020). Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control*, 31, 239-273.

Holm, C., & Laursen, P. B. (2007). Risk and control developments in corporate governance: Changing the role of the external auditor? *Corporate Governance-an International Review*, 15(2), 322–333.

Iskandar, T. M., & Sanusi, Z. M. (2011). Assessing the Effects of Self-Efficacy and Task Complexity on Internal Control Audit Judgment. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 7(1), 29-52.

Jiang, L., & Li, X. (2010). Discussions on the Improvement of the Internal Control in SMEs. *International Journal of Business and Management*, 5(9), 1833-3850.

Jokipii, A. (2009). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management and Governance*, 14, 115-144.

Khikmah, S. N., Pramesti, D. A., Yuliani, N.L., & Santosa, M. (2019). When internal control is effective for the firms, is it effective for small and medium enterprise? *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 8(9), 112-125.

- Laitinen, E. K., & Chong, G. H. (1999). Early warning system for crisis in SMEs: preliminary evidence from Finland and UK. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 6(1), 89-102.
- Lakis, V., & Giriunas, L. (2012). The concept of internal control system: theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152.
- Lee, T. H., & Azham, M. A. (2008). The evolution of auditing: an analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1-8.
- Li, M., Jiang, X., Wang, R., & Zhang, T. (2013). Internal control evaluation problems and solutions – a case study of Xinjiang Biological SMEs. *Information Technology Journal*, 12(21), 6335-6339.
- Li, Y., Li, X., Liu, Y., & Barnes, B. R. (2011). Knowledge communication, exploitation and endogenous innovation: the moderating effects of internal controls in SMEs. *R&D Management*, 41, 156–172.
- Liberati, A., Altman, D. G., Tetzlaff, J., Mulrow, C., Gøtzsche, P. C., Ioannidis, J. P. A., Clarke, M., Devereaux, P. J., Kleijnen, J., & Moher, D. (2009). The PRISMA statement for reporting systematic reviews and meta-analyses of studies that evaluate health care interventions: Explanation and elaboration. *PLoS Medicine*, 6(7), 1-28.
- Lin, F., Chou, S., & Wang, W. K. (2011). IS practitioners' views on core factors of effective IT governance for Taiwan SMEs. *International Journal of Technology Management*, 54(2-3), 252-269.
- Maijoor, S. (2000). The internal control explosion. *International Journal of Auditing*, 4, 101-1009.
- Makarova, V. (2017). How to organize the efficient ERM model in nonfinancial companies and evaluate it efficiency in respect of corporate governance. *Journal of Business and Retail Management Research*, 11(3), 130-143.
- Mary, M., Albert, O., & Byaruhanga, J. (2014). Effects of internal control systems on financial performance of sugarcane out-grower companies in Kenya. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(12), 2319-7668.
- McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. *Strategic finance*.
- Muhunyo, B. M., & Jagongo, A. O. (2018). Effect of internal control systems on financial performance of public institutions of higher learning in Nairobi City

County, Kenya. *International Academic Journal of Human Resource and Business Administration*, 3(2), 273 – 287.

Mungaray, K. R. (2017). Does the Formal Understanding of Qualitative Research Enhance the Assessment of Risk in an Audit? *American Journal of Management*, 17(2), 86-96.

Mwangi, L. W., Makau, M. S., & Kosimbei, G. (2014). Relationship between Capital Structure and Performance of Non-Financial Companies Listed in the Nairobi Securities Exchange, Kenya. *Global Journal of Contemporary Research in Accounting, Auditing and Business Ethics (GJCRA)*, 1(2), 72-90.

Niamh, B., & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of account- ability: An overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885–906.

Olamide, O., & Anastasia, O. O. (2018). Management Controls and Small Scale Enterprise's (SSEs) Profitability in Ogun State, Nigeria. *Covenant Journal of Entrepreneurship*, 1(1).

Oseifuah, E. K. (2015). Internal Control Systems in Small and Medium-sized Medical Practices in Thulamela Municipality, South Africa. *Problems and Perspectives in Management*, 13(4), 215-222.

Othman, B., Shaarani, S. M., & Bahron, A. (2017). The influence of knowledge, attitude and sensitivity to government policies in halal certification process on organizational performance. *Journal of Islamic Marketing*, 8(3), 393-408.

Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organization and Society*, 5(4), 413-428.

Pavón, D. E., Villa, L. C., Rueda, M. C., & Lamas, E. X. (2019). Control interno de inventario como recurso competitivo en una PME de Guayaquil. *Revista Venezolana de Gerencia*, 24(87).

Petrascu, D., & Tamas, A. (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.

Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2005). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.

Provasi, R., & Riva, P. (2015). The updated COSO Report 2013. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(10), 487-498.



Raghunandan, K., Rama, D. V., & Read, W. J. (2001). Audit Committee Composition, 'Gray Directors', and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105-118.

Rahman, N. H., Ghani, E. K., Hamzah, N., & Aziz, K. A. (2017). An empirical analysis if control activities in managing risk for sustainable Malaysian manufacturing SMES. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12(2), 29-49.

Saliterer, I., & Korac, S. (2013). Performance information by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 502–517.

Schneider, Kent N. & Lana Lowe Becker (2011). Using the COSO model of internal control as a framework for ethics initiatives in business schools. *Journal of Academic and Business Ethics*, pp. 1-18.

Setyaningsih, P. R., & Nengzih, N. (2020). Internal control, organizational culture, and quality of information accounting to prevent fraud: Case study from Indonesia's agriculture industry. *International Journal of Financial Research*, 11(4), 316-328.

Shaiti, H., & Al-Matari, Y. (2020). Internal Audit Function Characteristics and The Quality Of Internal Control Systems: Moderating The Effect Of Enterprise Resource Planning System Keywords. *Asian Economic and Financial Review*, 10(9), 1012–1027.

Sibanda, J. J., & Manda, D. C. (2016). Symptoms of accounting practices that contribute to small business failures in South Africa. *Problems & Perspectives in Management*, 14(4), 194–202.

Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 127–143.

Tang, X., & Wang, C. (2014). GEM listed Companies' Internal Control Effectiveness Based on Grey Incidence Analysis. *The Journal of Grey System*, 26(2), 38-48.

Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence – informed management by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14, 207-222.

Tri, H. T., Tran, P. T. K., & Huu, T. N. (2020). Assessing Factors Affecting the Effectiveness of Internal Control Systems in Construction Enterprises in the Ba Ria-Vung Tau Province, Vietnam. *Institutions and Economies*, 12(4), 3-25.

Tribunal de Contas (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos (Vol. I). Lisboa. Documento disponível em: [https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual\\_vol1.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf) . Consultado em 12/09/2021.

Wang, L., Dai, Y., & Ding, Y. (2019). Internal Control and SME's Sustainable Growth: The Moderating Role of Multiple Large Shareholders. *Journal of Risk and Risk and Financial Management.*, 12(4), 182.

Zeng, H., Yang, L., & Shi, J. (2020). Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrence of corporate fraud? Evidence from small and medium-sized listed enterprises in China. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 1-26.

## APÊNDICES

### Apêndice 1 – Teorias abordadas nos artigos da amostra

Teorias	Categorias	Autores
Teoria da Contingência	Componentes do Controle Interno	Saliterer e Korac (2013)
Teoria Institucional	Componentes do Controle Interno	Saliterer e Korac (2013)
Teoria da Identidade Social	Modelos de Gestão	Aschauer et al. (2015)
Teoria Cognitiva Social	Influência do Auditor Externo na melhoria do CI	Iskandar e Sanusi (2011)
Inovação Endógena	Motivação dos Colaboradores	Li et al. (2011)
Teoria Baseada em Recursos	Influência das políticas governamentais no CI	Othman et al. (2017)
Teoria do Triângulo da Fraude	Fraude	Zeng et al. 2020

## Apêndice 2 – Temas dos artigos que compõem a amostra

<b>Autores</b>	<b>Temas</b>
<b>Adegboyegun et al. (2020)</b>	O estudo analisou o impacto dos componentes do controlo interno (ambiente de controlo, atividades de controlo, avaliação de riscos, informação e comunicação e atividades de monitorização) no desempenho operacional das PME na Nigéria
<b>Arce Brenes et al. (2017)</b>	Os autores desenvolveram um sistema integrado de gestão para micro, pequenas e médias empresas baseado na norma INTE 01-01-09:2013. O objetivo é a melhoria das práticas organizacionais das empresas através da normalização e unificação dos processos, de modo a facilitar a sua documentação e o estabelecimento de controlos internos.
<b>Aschauer et al. (2015)</b>	Os autores examinaram os efeitos da confiança do auditor na gestão do cliente e na identificação do auditor com a empresa cliente acerca da mudança qualitativa induzida (nível de transferência de conhecimentos, melhoria do sistema de controlo interno).
<b>Bilgi et al. (2017)</b>	Os autores analisaram os sistemas de controlo interno em pequenas empresas familiares da Turquia, na zona europeia, de forma a compilar os principais pontos de uma análise SWOT de uma empresa deste tipo.
<b>Borrajo et al. (2008)</b>	Os autores desenvolveram um sistema que facilita o processo de auditoria interna nas PME, que identifica quais as atividades que podem ser melhoradas e como. O sistema foi testado em 22 PME do setor têxtil, localizadas no noroeste de Espanha, durante 38 meses.
<b>Bure e Tengeh (2019)</b>	Os autores estudaram os tipos de controlos internos e o seu grau de implementação nas PME do distrito de Harare, no Zimbabué.
<b>Iskandar e Sanusi (2011)</b>	O estudo analisa o papel da autoeficácia na área dos juízos de auditoria e da tomada de decisões
<b>Khikmah et al. (2019)</b>	Os autores analisaram a eficácia e a importância do controlo interno para as PME, especialmente no distrito de Magelang.
<b>Laitinen e Chong (1999)</b>	Os autores desenvolveram um modelo com uma abordagem semelhante ao modelo Argenti's A-model que apresenta uma lista de variáveis consideradas relevantes na previsão do fracasso das empresas. Os autores recolheram provas no Reino Unido e na Finlândia.
<b>Li et al. (2013)</b>	Os autores realizaram um estudo de caso das PME Biológicas em Xinjiang com o objetivo de identificar problemas e soluções de avaliação do Controlo Interno.
<b>Li et al. (2011)</b>	O principal objetivo deste estudo consistiu em avaliar o impacto da comunicação do conhecimento, exploração e inovação endógena nas PME e propõe algumas

	implicações que devem ser adotadas pelos gestores e empresários.
<b>Lin et al. (2011)</b>	Os investigadores avaliaram o estatuto geral da governação das tecnologias de informação (TI) nas PME de Taiwan e examinaram se os componentes-chave necessários para alcançar uma governação eficaz em matéria de TI estão em vigor.
<b>Makarova (2017)</b>	O autor desenvolveu um modelo de gestão baseado no risco, testado em empresas russas dos setores energéticos e metalúrgico.
<b>Oseifuah (2015)</b>	Os autores analisam a eficácia dos controlos internos nas pequenas e médias práticas com base nos cinco componentes primários dos sistemas de controlo interno.
<b>Othman et al. (2017)</b>	Os autores investigaram como o conhecimento, a atitude e a sensibilidade da indústria relativamente à política atual do governo em relação ao processo de certificação halal influenciam o desempenho da organização.
<b>Pavón Sierra et al. (2019)</b>	Os autores abordaram o controlo interno de inventário como um recurso competitivo num estudo de caso de uma PME de Guayaquil.
<b>Rahman et al. (2017)</b>	Os autores fizeram uma análise empírica das atividades de controlo interno em 3 PME da indústria alimentar e de bebidas na gestão do risco.
<b>Saliterer e Korac (2013)</b>	Os autores testaram empiricamente o impacto de diferentes fatores (ambientais, inter-organizacionais, intra-organizacionais e individuais) na utilização da informação sobre o desempenho para fins de controlo interno. Foram considerados dois grupos de atores: políticos com poder executivo (presidentes de câmara) e gestores públicos (funcionários principais).
<b>Setyaningsih e Nengzih (2020)</b>	Através de um estudo de caso, os autores tinham o objetivo de descobrir até que ponto o controlo interno, a cultura organizacional e a qualidade do sistema de informação contabilística ajudarão as PME a prevenir a fraude.
<b>Shaiti e Al-Matari (2020)</b>	Os autores estudaram a relação entre a função de auditoria interna (independência e competência) e a qualidade dos sistemas de controlo interno. O papel moderador da maturidade do planeamento dos recursos empresariais sobre esta relação foi também analisado.
<b>Sibanda e Manda (2016)</b>	Os autores investigaram as práticas contabilísticas que contribuem para o insucesso das PME, fugindo da tendência dos estudos deste tema e centrando-se na falta de adesão à implementação de práticas contabilísticas mínimas, como riscos ou sintomas reais.
<b>Tang e Wang (2014)</b>	Os autores estudaram a eficácia do sistema de controlo interno em empresas do grupo ótico cotadas na GEM (Growth Enterprise Market) na China. O artigo introduz

	o método de avaliação da incidência cinzenta do sistema cinzento que permite associar a eficácia dos fatores do CI com o valor da eficácia do controlo interno. Assim, os fatores-chave podem ser identificados e melhorados.
<b>Tri et al. (2020)</b>	O estudo analisou como as políticas de sanções legais dos governos locais em Ba Ria-Vung afetam a forma como as empresas de construção organizam e operam o sistema de controlo interno. O artigo expõe ainda a importância dos componentes de controlo interno na eficácia do mesmo.
<b>Wang et al. (2019)</b>	O estudo alarga a literatura existente sobre as consequências económicas, destacando o papel da governação (acionistas) do controlo interno no crescimento sustentável.
<b>Zeng et al. (2020)</b>	O artigo tinha como objetivo compreender se e como a capacidade de supervisão do diretor de auditoria interna melhora a função do departamento de auditoria interna para prevenir a fraude empresarial.

### Apêndice 3 – Categorias e respectivos artigos

Categorias	Artigos
<b>Efeito do Controlo Interno no Desempenho</b>	Adegboyegun et al. (2020)
	Bure e Tengeh (2019)
	Khikmah et al. (2019)
	Pavón Sierra et al. (2019)
	Tang e Wang (2014)
<b>Auditoria Interna e a qualidade dos SCI</b>	Shaiti e Al-Matari (2020)
<b>Práticas Contabilísticas</b>	Sibanda e Manda (2016)
<b>Modelos de Gestão</b>	Borrajó et al. (2008)
	Makarova (2017)
	Aschauer et al. (2015)
<b>Papel da Governação no Controlo Interno</b>	Wang et al. (2019)
<b>Componentes do Controlo Interno</b>	Lin et al. (2011)
	Saliterer e Korac (2013)
	Oseifuah (2015)
	Rahman et al. (2017)
<b>Motivação dos Colaboradores</b>	Li et al (2011)
<b>Fraude</b>	Setyaningsih e Nengzih (2020)
	Zeng et al. (2020)
<b>Práticas de Melhoria</b>	Laitinen e Chong (1999)
	Li et al. (2013)
	Bilgi et al. (2017)
<b>Influência das políticas governamentais no CI</b>	Othman et al. (2017)
	Tri et al. (2020)
<b>Influência do Auditor Externo na melhoria do CI</b>	Iskandar e Sanusi (2011)
	Aschauer et al. (2015)

**Apêndice 4 – Países e continentes onde foram realizados os estudos da amostra**

<b>Continente</b>	<b>País</b>	<b>Nº artigos por país</b>
América	Costa Rica	1
	Equador	1
<b>Subtotal</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
Europa	Alemanha	1
	Áustria	1
	Espanha	1
	Finlândia e Reino Unido	1
	Rússia	1
	Turquia	1
<b>Subtotal</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
África	África do Sul	2
	Nigéria	1
	Zimbabué	1
<b>Subtotal</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Ásia	Arábia Saudita	1
	China	5
	Indonésia	2
	Malásia	3
	Taiwan	1
	Vietname	1
<b>Subtotal</b>	<b>6</b>	<b>13</b>